

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAIBA  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
CURSO DE DIREITO**

**DEIVISON JOSÉ XAVIER DA SILVA**

**ISENÇÃO DO ICMS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA NA AQUISIÇÃO DE  
VEÍCULOS AUTOMOTORES NO ESTADO DA PARAÍBA:  
UMA ANÁLISE CRÍTICA SOBRE A APLICABILIDADE DO DECRETO Nº 30.363/09**

**João Pessoa - PB  
2017**

DEIVISON JOSÉ XAVIER DA SILVA

**ISENÇÃO DO ICMS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA NA AQUISIÇÃO DE  
VEÍCULOS AUTOMOTORES NO ESTADO DA PARAÍBA:  
UMA ANÁLISE CRÍTICA SOBRE A APLICABILIDADE DO DECRETO Nº 30.363/09**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
ao Curso de Direito do Centro de Ciências  
Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba,  
como exigência parcial para obtenção do título  
de Bacharel em Ciências Jurídicas.

---

Orientador: Prof. Ms. Alex Taveira dos Santos

João Pessoa – PB

2017

Silva, Deivison José Xavier da.

S586i      Isenção do ICMS para pessoas com deficiência na aquisição de veículos automotores no Estado da Paraíba: uma análise crítica sobre a aplicabilidade do Decreto nº 30.363/09 / Deivison José Xavier da Silva. – Santa Rita, 2017.  
78f.

Monografia (Graduação) – Universidade Federal da Paraíba.  
Departamento de Ciências Jurídicas, Santa Rita, 2017.  
Orientador: Profº. Me. Alex Taveira dos Santos.

1. Isenção do ICMS. 2. Pessoas com Deficiência. 3. Princípio da Dignidade Humana. I. Santos, Alex Taveira dos. II. Título.

BSDCJ/UFPB

CDU – 34:336.2

DEIVISON JOSÉ XAVIER DA SILVA

**ISENÇÃO DO ICMS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA NA AQUISIÇÃO DE  
VEÍCULOS AUTOMOTORES NO ESTADO DA PARAÍBA:  
UMA ANÁLISE CRÍTICA SOBRE A APLICABILIDADE DO DECRETO Nº 30.363/09**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
ao Curso de Direito do Centro de Ciências  
Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba,  
como exigência parcial para obtenção do título  
de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Ms. Alex Taveira dos Santos

Data da Aprovação: \_\_\_\_\_

Banca Examinadora:

---

Prof. Ms. Alex Taveira dos Santos (Orientador)

---

Prof. Ms. Waldemar Aranha (Examinador)

---

Prof. Dr. Ronaldo Alencar (Examinador)

## **DEDICATÓRIA**

Ao Senhor Jesus, por ter conduzido mais essa etapa da minha vida, com amor e misericórdia. Toda honra e toda glória seja dada ao nosso Senhor Jesus Cristo, autor e consumador da minha fé;

Aos meus queridos docentes que contribuíram, direta ou indiretamente, com o fortalecimento dos meus conhecimentos jurídicos;

Ao meu professor Alex Taveira pela disponibilidade, presteza e responsabilidade para a consecução desse trabalho;

Aos colegas de turma pelos maravilhosos momentos que vivemos juntos. Deus abençoe a caminhada de todos.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, no nome de Jesus Cristo, que sempre esteve ao meu lado nos momentos de dificuldades. Mesmo nos momentos de dores e angústia, o Senhor nunca me desamparou. Toda honra e toda glória seja dada ao nosso senhor Jesus Cristo.

A minha avó, Judite, pela paciência e dedicação dispensada na minha criação. Vó eu te amo. Que o senhor lhe abençoe poderosamente.

A minha mãe pelo amor, dedicação, zelo e perseverança dispensada na minha formação moral e intelectual. Mãe eu te amo. Deus abençoe poderosamente.

Ao meu pai, Aldemar (*in memoriam*), que o senhor o chamou no final dessa caminhada. Está sendo difícil a sua ausência, mas Deus sabe de todas as coisas. Jamais te esquecerei.

A minha maravilhosa esposa, Libória, pelo amor, sabedoria e dedicação dispensados a nossa família; nos momentos de minha ausência ela soube suportar e preencher com sabedoria e firmeza. Meu amor, eu te amo. Que o senhor continue lhe abençoando poderosamente.

Ao meu filho, Arthur Henrique, pelo carinho, amor e felicidade que tem dispensado a essa jornada. Essa conquista servirá de exemplo para sua formação profissional. Deus te abençoe.

Por fim, quero agradecer a todos os meus familiares e amigos, que contribuíram de forma direta ou indireta para a minha formação acadêmica e profissional.

*Confia no senhor e faz o bem; habitarás na terra, e verdadeiramente será alimentado. Deleita-se também no Senhor, e te concederá os desejos do teu coração. Entrega o teu caminho ao Senhor; confia nele, e ele o fará. Ele fará sobressair a tua justiça como a luz, e o teu juízo como o meio-dia.*

*Salmos 37: 3-6.*

## **RESUMO**

O presente trabalho visa analisar a Isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) para a aquisição de veículos automotores, por parte das pessoas com deficiência, no Estado da Paraíba. O trabalho tem por objetivo de pesquisar as políticas inclusivas das pessoas com deficiência concernentes a isenção tributária, devido a necessidade de estudos que abordem o tema em face a sua importância do ponto de vista econômico e sociológico. Para tanto, foi descrito as características e requisitos da norma isentiva, visando estabelecer um parâmetro entre a previsão legal desse dispositivo e a realidade enfrentada por essas pessoas, quando do pedido de concessão de tal benefício. Foram objetos desta análise, julgados proferidos pelo Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba relacionados com a temática em pauta. Após detida análise, concluiu-se que o Poder Judiciário Estadual, sob o argumento dos princípios da isonomia tributária, igualdade e da dignidade da pessoa humana, entendeu que o benefício fiscal deveria ser estendido a todas as pessoas com deficiência, fazendo uma interpretação extensiva da norma que concede tal benefício fiscal. Concluiu-se que esse entendimento deve prevalecer tendo em vista que, a sua não aplicação, acabaria criando óbices quanto a efetivação da inclusão social de tais minorias sociais.

Palavras-chave: Isenção do ICMS. Pessoas com Deficiência. Princípio da Dignidade da Pessoa Humana.



## LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico
CID'S	Código Internacional de Doenças
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
DETRAN	Departamento Estadual de Trânsito
DF	Distrito Federal
DOU	Diário Oficial da União
EC	Emenda Constitucional
II	Imposto sobre Importação
IE	Imposto sobre Exportação
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPi	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVC	Imposto Sobre Vendas e Consignação
STN	Sistema Tributário Nacional
STJ	Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....</b>	<b>15</b>
2.3 CONCEITO DE IMPOSTO .....	21
2.3.1 Classificação dos Impostos no Sistema Tributário Brasileiro .....	22
<b>3 O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS.....</b>	<b>26</b>
3.2.1 Fato Gerador do ICMS .....	31
3.2.2 Sujeito Passivo do ICMS .....	35
3.2.3 Alíquota do ICMS.....	36
3.2.4 Base de Cálculo do ICMS .....	38
3.2.5 Lançamento do ICMS .....	38
3.2.6 Seletividade do ICMS.....	39
3.2.7 Não Cumulatividade do ICMS .....	40
3.2.8 Concessão de Benefícios Fiscais do ICMS.....	40
<b>4 ISENÇÃO FISCAL E DIFERENÇA ENTRE IMUNIDADE, ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO .....</b>	<b>44</b>
<b>5 PESSOAS COM DEFICIÊNCIA.....</b>	<b>51</b>
5.1 ISENÇÃO DO ICMS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA NA COMPRA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES NO ESTADO DA PARAÍBA. ....	54
5.2 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL SOBRE O DECRETO DE ISENÇÃO DO ICMS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA NO ESTADO DA PARAÍBA .....	56
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>60</b>
REFERÊNCIAS .....	62
ANEXOS .....	67

## 1 INTRODUÇÃO

Face à realidade de distinções presentes nos agrupamentos humanos que formam nossa sociedade, apresenta-se a premente necessidade de instrumentos que fomentem o equilíbrio das relações humanas, como forma de promover a harmonia e acessibilidade aos direitos mais elementares para o exercício da cidadania e fortalecimento do Estado.

A Constituição Federal (CF) de 1988, em seu art. 1º informa que o Estado brasileiro constitui-se como uma República Federativa, inferindo-se então que o poder político e administrativo do país se encontra dividido entre os entes federativos que o constituem, quais sejam: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, sendo a autonomia financeira desses entes, a qual pode ser adquirida através da participação do produto dos impostos arrecadados, condição essencial para a consecução de suas autonomias administrativa e política (BRASIL, 1988).

A dita suficiência financeira do Estado, alicerçada na arrecadação fiscal, firma-se com a instituição do sistema tributário brasileiro, inaugurado a partir do título VI da atual constituição, versando em seu corpo legal sobre a Tributação e o Orçamento, com o objetivo de disciplinar os princípios tributários e os elementos delimitadores da atividade de tributar.

Com a promulgação da carta magna vigente, a competência tributária atribuída aos entes federativos, competência essa que se configura através de possibilidades como a de editar leis para a instituição de tributos, ou seja, capacidade do Poder Legislativo conferido aos entes que compõem o Estado brasileiro, capacidade para inovar o sistema jurídico com regras tributárias. Porém, essa aptidão em instituir tributos, atribuída às suas pessoas políticas, não se configura como um exercício obrigatório, ou seja, emerge como elemento facultativo, onde os tributos podem ser instituídos ou não de acordo com suas necessidades de arrecadação.

Diante do exposto, verifica-se que os entes federativos contam com relativa liberdade de atuação no campo tributário, no limite das competências lhes são atribuídas pela Constituição Federal. No entanto, caso haja condutas que ultrapassem esse limite a sua competência tributária, esse ente poderá estar incorrendo em três faltas: ou a norma irá invadir a competência tributária de outro ente federativo, ou a norma tributária irá invadir uma área imune a tributação, ou atingirá direitos fundamentais dos contribuintes. Nesse caso, em qualquer das infringências adotadas, a norma tributária deverá ser declarada inconstitucional.

As normas insertas no texto constitucional, em relação ao poder de tributar dos entes federativos, devem servir como guia para o legislador ordinário, seja ele federal, estadual ou

municipal. Assim, a constituição instituiu padrões que o legislador de cada ente federativo deve seguir para a instituição dos tributos.

Ao mesmo tempo em que a CF/88 estabeleceu limites para que o legislador ordinário pudesse tributar os contribuintes, ela também estabeleceu o rol de direitos fundamentais que devem ser respeitados como forma de proteger esses contribuinte de uma tributação exacerbada. Nesse prisma, os tributos podem ser exigidos nas três esferas de governo, desde que eles respeitem, na sua cobrança, um extenso rol de direitos fundamentais dos contribuintes, bem como respeito as limitações constitucionais e o poder de tributar.

Vale salientar que a carta magna também trouxe a previsão legal de alguns direitos fundamentais específicos a determinadas pessoas, as quais o Estado brasileiro comprometeu-se a proteger, devido a algumas peculiaridades da sua vida em sociedade a fim de promover seu desenvolvimento. Como exemplo de proteção desses direitos específicos, podem ser citados os dispositivos constitucionais que visam garantir os direitos às pessoas com deficiência, de forma a incluí-las na sociedade de forma mais efetiva.

Para tanto, o texto constitucional previu os seguintes direitos: a reserva de vagas no mercado de trabalho às pessoas com deficiência (art. 7º, XXXI da CF/88), o seu direito à educação (art. 208, III da CF/88), a garantia ao transporte público (art. 227, §1º, inciso II) e o direito à eliminação das barreiras arquitetônicas (art. 227, §1º, inciso II e §2º e art. 244 da CF/88). Todas essas garantias, que emergem no texto constitucional, servem para o reconhecimento de sua cidadania, tendo como principal objetivo a sua inclusão social. No entanto, ao estabelecer esses direitos fundamentais, a carta magna tratou as pessoas com deficiência de forma homogênea, ou seja, sem fazer distinção sobre as modalidades de deficiência.

Destarte, foi a partir da união desses dois fatores, ou seja, o poder de tributar dos entes federativos e o respeito aos direitos fundamentais das pessoas com deficiência, que o legislador constituinte previu a possibilidade dos entes federativos realizarem convênios visando concederem alguns benefícios fiscais a esses indivíduos, como forma de minimizar suas desigualdades e fomentar o seu convívio social. Como exemplo da disponibilização de benefícios fiscais, por parte dos entes federativos, em favor das pessoas com deficiência, podemos mencionar as isenções tributárias. Dessa maneira, os Estados brasileiros possuem uma certa discricionariedade em delimitar os tributos nos quais as pessoas com deficiência podem ser isentas, desde que, tal benefício não seja realizado de forma discriminatória e desordenada. Essa isenção fiscal funcionaria como uma política tributária de extrafiscalidade,

visando, justamente a inclusão social de tais indivíduos, a partir do momento em que ocorre a desoneração de suas obrigações tributárias.

A elaboração e aprovação do Estatuto da Pessoa com deficiência, lei nº 13.146 de 6 de julho de 2015, conhecida como Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência, também contribuiu de forma significativa para o reconhecimento de direitos e garantias dessa minoria social, trazendo regras e orientações com o objetivo de garantir a essas pessoas uma maior inclusão social, o reconhecimento da sua cidadania e a sua igualdade material. Essa nova legislação garante condições de acesso à educação, saúde, moradia, acessibilidade, transporte, entre outros, além de estabelecer punições para atitudes discriminatórias contra essa parcela da população. Essas mudanças dos paradigmas legislativos fizeram surgir a necessidade de que os dispositivos legais sejam os mais abrangentes possíveis de forma a atender suas possíveis demandas. A condição peculiar das pessoas com deficiência não diminui a sua dignidade, porém, as dificuldades do dia a dia com que elas enfrentam e as barreiras que são impostas pela própria sociedade acabam dificultando o gozo de bens, das liberdades individuais e da convivência harmônica e social.

Outras normas infraconstitucionais também priorizam uma maior efetividade aos direitos das pessoas com deficiência, dentre essas normas podemos citar o decreto nº 33.616 de 14 de dezembro de 2012 que teve a sua última alteração realizada pelo decreto 36.344 de 09 de novembro de 2015 de acordo com o convênio ICMS nº 107/15, que o Estado da Paraíba celebrou com os demais estados da federação brasileira. Esse decreto concede a isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas saídas de veículos destinados a pessoas com deficiência física, visual, mental ou autistas, e dá outras providências. Essa lei disciplina as categorias de deficiência nas quais as pessoas terão acesso ao benefício fiscal.

O trabalho monográfico em tela, pautou-se na análise da isenção do imposto ICMS para a aquisição de veículos automotores, por parte das pessoas com deficiência, no Estado da Paraíba, tentando estabelecer um parâmetro entre a previsão legal desse dispositivo e a realidade concreta enfrentada por essas pessoas quando do pedido de concessão de tal benefício. Assim, a proposta desse trabalho consiste em pesquisar as políticas inclusivas das pessoas com deficiência concernentes a isenção tributária, surgiu da necessidade de ser ter um estudo que abordasse um tema instigante do ponto de vista jurídico e de um importante enfoque econômico e sociológico.

Diante do exposto, buscou-se compreender a efetividade da aplicação do dispositivo legal que concede a isenção do ICMS para a aquisição de veículos automotores às pessoas

com deficiência no Estado da Paraíba, visando analisar se o rol de doenças trazidas por esse dispositivo legal, deverá ser interpretado taxativamente ou apenas exemplificativamente, como forma de atingir o objetivo da isenção, qual seja, a inclusão social e a desoneração fiscal de tais contribuintes a partir da utilização do tributo na sua função extrafiscal.

A metodologia aplicada ao trabalho monográfico em tela pautou-se pelo estudo realizado a partir da análise de livros doutrinários, artigos científicos, matérias publicadas em sites e análise jurisprudencial de alguns julgados realizados pelo Tribunal de Justiça da Paraíba, relacionados com o tema em questão. A partir desses julgados foram colhidos argumentos que, ao final do trabalho, após analisados propiciaram a conclusão de que a legislação de concessão de isenção do ICMS às pessoas com deficiência no Estado da Paraíba, na aquisição de veículos automotores, por estar sendo interpretada de forma restritiva, por parte da Receita Estadual, acaba, por conseguinte, criando óbices quanto a efetivação da inclusão social de tais minorias sociais. De acordo com essa interpretação da norma isentiva, percebe-se também que a mesma acaba por violar alguns princípios constitucionais, tais como o princípio da igualdade, da isonomia tributária e da dignidade da pessoa humana.

No segundo capítulo foi exposto o Sistema Tributário Nacional, o conceito de tributo, as principais espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro e o conceito de imposto. No terceiro capítulo foi trazido o conceito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, a evolução histórica do ICMS no Brasil e a regra matriz de incidência tributária. No quarto capítulo foi explanado o conceito de Isenção Fiscal e as principais diferenças entre a Isenção, a Imunidade e a Alíquota Zero. No quinto capítulo foi trazido a análise jurisprudencial sobre o decreto de concessão de isenção do ICMS para as pessoas com deficiência, na compra de veículos automotores, no Estado da Paraíba. Por fim, no sexto capítulo, foram mencionadas as considerações finais sobre o trabalho monográfico em tela.

## 2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional (STN) é conceituado como sendo o conjunto de regras jurídicas que disciplinam o exercício do poder de tributar dos entes federativos, o qual é fruto da competência tributária delegada por nossa constituição federal. Ele é regido por regras do próprio texto constitucional, por Leis Complementares, pelo Código Tributário Nacional, por meio de Leis Federais, Estaduais, Municipais e através de resoluções do Senado Federal.

O SNT é inaugurado a partir do título VI, da carta política, a qual tem como conteúdo a Tributação e o Orçamento, objetivando disciplinar o trato da outorga da competência tributária. A norma fundamental dedica um capítulo inteiro a esse sistema, que possui normas relativas às Finanças Públicas e ao Sistema Tributário propriamente dito.

Dentre as competências tributárias estabelecidas pela CF/88 aos entes federativos, tem-se a autorização para a instituição dos tributos, como forma de arrecadação das receitas para a consecução de suas atividades políticas e administrativas.

Como exemplo da criação de tributos pelos Estados da nossa federação, verifica-se a instituição do Imposto relativo à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), objeto de análise do trabalho monográfico em tela.

### 2.1 CONCEITO DE TRIBUTO

De acordo com os ensinamentos de Luciano Amaro, tributo seria uma prestação pecuniária de caráter não sancionatório de ato ilícito que deve ser instituído, por lei, e devida ao Estado ou às entidades não estatais que possuem a finalidade pública. O dever de prestar um tributo é instituído por lei, onde os cidadãos do Estado devem abster-se da conduta voluntária de tal prestação, de forma a se obrigarem a cumprir tal determinação legal (AMARO, 2009).

De outro modo, Nogueira (1999) afirma que os tributos são receitas derivadas que os entes federativos recolhem do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder de tributar, que é disciplinado pelas normas de direito público.

Difícilmente, no ordenamento jurídico brasileiro, tem-se conceitos de institutos jurídicos trazidos por lei, geralmente tais conceitos são estabelecidos por doutrinadores. Como exceção a essa regra, a lei nº 5.172/06, conhecida como Código Tributário Nacional, estabeleceu o conceito de tributo em seu art. 3º no qual afirma que:



Art. 3º do CTN – tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda corrente ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966, Código Tributário Nacional).

O tributo é resultante de uma exigência do ente federativo que, no início de sua arrecadação fiscal, existia como vontade imposta por um soberano, porém, nos moldes atuais, essa vontade tem o seu fundamento jurídico em uma lei, a qual representa a vontade da coletividade.

Na visão de Carvalho (2005), o tributo seria uma prestação pecuniária compulsória em dinheiro, onde afastar-se-ia, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias.

Analisando as características do tributo, uma a uma, pode-se dizer que o tributo é:

a) Prestação pecuniária;

Em relação a essa característica, o autor anteriormente mencionado, afirma que ela está relacionada como uma obrigação em dinheiro, ou seja, em moeda corrente (CARVALHO, 2005).

Analisando o art. 162, II do CTN, pode-se perceber que esse dispositivo legal prevê o pagamento de um tributo em estampilha, papel selado ou por intermédio de um processo mecânico, havendo previsão legal, porém, Sabbag (2014) aponta que essa norma está em desuso.

Apesar de a regra geral prevê que o pagamento do tributo deva ser feito em dinheiro, a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que inseriu o art. 156, XI do CTN, normatizou a dação em pagamento de bens imóveis como sendo a mais recente causa extintiva do crédito tributário; dessa forma, tal dispositivo legal, veio a abrandar a natureza jurídica do tributo com sendo uma prestação exclusivamente pecuniária.

b) Prestação Compulsória;

Em relação a essa característica, Carvalho (2005) afirma que, por ter um caráter de prestação compulsória, afasta-se, de plano, qualquer cogitação de cumprir a obrigação tributária de forma voluntária. Dessa maneira, a prestação tributária independeria da vontade do sujeito passivo, onde este deverá efetivar sua prestação em dinheiro, mesmo que contrário a seus interesses.

De acordo com Amaro (2009), o nascimento da obrigação tributária é compulsória devido a sua imposição ser estabelecida por lei, ou seja, sendo uma obrigação *ex lege*. Dessa forma, o sujeito passivo terá que se submeter a natureza mandamental do tributo.

c) É cobrado em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir;

Em relação a essa característica Machado (2003) adverte que, no Direito Brasileiro, o tributo só poderá ser pago em moeda corrente. Não existe a possibilidade de uma obrigação tributária ser paga *in natura* e nem muito menos *pro labore*. A Prestação *in natura* seria aquela estabelecida sem qualquer referência a moeda, mas sim, a objetos. Prestação *pro labore*, seria aquela prestação tributária que deveria ser concretizada com o trabalho do sujeito passivo.

O autor ainda informa que a dívida de um determinado tributo deverá ser satisfeita em moeda corrente. Apenas em situações especiais seria possível essa satisfação ser realizada mediante a entrega de bens imóveis cujo valor possa ser expresso em moeda corrente.

d) Instituída por meio de lei;

De acordo com o art. 5º, II da CF/88, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Esse seria o dispositivo cânone da legalidade.

Coadunando com esse primeiro entendimento do princípio da legalidade do art. 150, I do CTN, pode-se extrair o entendimento de que é vedado, aos entes federados, instituírem tributos sem a lei que os estabeleçam, a qual seria uma lei em sentido amplo. Tal entendimento, portanto, não comportaria qualquer exceção, tendo em vista que, as ressalvas que foram trazidas pelo próprio texto constitucional, estão relacionadas à majoração do tributo, não à sua instituição. Esse entendimento pode ser vislumbrado com o art. 150, I da CF/88 o qual explicita que alguns tributos podem ser majorados por atos do poder executivo, a exemplo dos seguintes impostos II, IE, IPI, IOF, CIDE dos combustíveis e o ICMS dos combustíveis.

Ainda de acordo com Hugo de Brito Machado, esse seria o princípio da estrita legalidade, para o Direito Tributário. Na sua ótica, quando o constituinte mencionou a expressão “instituída em lei”, ele pretendeu afastar as chamadas obrigações convencionais, que teriam relação com uma convergência de vontade, que não necessariamente viriam das leis (MACHADO, 2003).

Confirmando tal posicionamento, Machado (2003), informa ainda que não pode existir quaisquer obrigações impostas pelo ordenamento jurídico brasileiro, que não seja realizada através de lei. A lei instituidora do tributo, que o art. 3º do CTN cita, é a lei ordinária. Somente nos casos expressamente previsto no texto constitucional é que se exigirá uma lei complementar para a instituição do tributo devido. Para o referido autor, instituir um tributo não é apenas dizer que esse tributo, a partir de determinado momento foi criado, mas sim, também definir a hipótese em que o mesmo será devido, ou seja, sua hipótese de incidência, os sujeitos que terão a obrigação de pagamento do tributo, sua base de cálculo e sua alíquota.

Finalizando seu entendimento o autor citado, informa que, em se tratando de um tributo com valor fixo, não se cogitará na criação da sua base de cálculo, tendo em vista que a própria lei já trará esse valor devido do tributo, independentemente da sua base de cálculo, a exemplo do ISS (MACHADO, 2003).

e) É cobrada mediante uma atividade administrativa plenamente vinculada;

Em relação a tal característica, Machado (2003) indica que apesar de o texto trazer a expressão “plenamente vinculada”, deve-se entender que a arrecadação do tributo pertence sim a atividade vinculada, ou seja, o ente federativo está vinculado à cobrança dos tributos; diferentemente de algumas atividades desenvolvidas no direito tributário em que, o administrador público está autorizado a realizar o seu juízo de valor em relação a um determinado caso em concreto, operando com critério subjetivos próprios, desde que sejam satisfeitos tanto os objetivos do sistema legal (MACHADO, 2003).

Por sua vez, Amaro (2009) denomina de lançamento essa característica de cobrança dos tributos através de uma atividade vinculada e realizada pelo ente federativo que o instituiu.

Ainda, o referido autor afirma que a lei tributária, em diversas situações, embora ocorrido o fato gerador de um tributo, o sujeito ativo não efetuará nenhum pagamento enquanto não houver, por parte do sujeito passivo, a prática de um ato jurídico específico, ou seja, um documento formal escrito e previsto em lei; esse documento seria o lançamento da obrigação tributária (AMARO, 2009).

Nesses casos, o indivíduo só seria compelido ao pagamento do tributo devido após o sujeito ativo efetivar o lançamento determinando o valor do tributo, dele cientificando o sujeito passivo. Porém, em determinadas situações a lei atribuiu ao sujeito passivo o dever de pagamento independentemente da prática do ato de lançamento por parte do sujeito ativo. Nesse caso, ocorrido o fato gerador do tributo, o sujeito passivo tem o dever de praticar a operação necessária para a determinação do valor a ser pago, que seria o lançamento do tributo, sem que se imponha algum ato por parte do sujeito ativo.

Porém, se o sujeito passivo se omitir a realizar tais obrigações, ou seja, realizar o lançamento e o possível recolhimento do valor do tributo, o sujeito ativo será obrigado a realizar o lançamento para poder exigir o cumprimento da respectiva obrigação tributária. Ocorrendo tal situação, a lei prevê a possibilidade de aplicação de penalidade ao sujeito passivo, tendo em vista que ele não cumpriu com a obrigação precípua a que era imposta. Em relação a essa possível penalidade sofrida pelo sujeito passivo, que seria denominada de

multa, Ricardo Lobo Torres, informa que esta não se confunde com o tributo devido (TORRES, 2013).

Torres (2013) publiciza que, enquanto o tributo deriva da incidência do poder de tributar dos entes federativos na propriedade privada dos indivíduos, a multa é resultante do poder penal do Estado tendo por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. Continuando seu entendimento, o autor citado afirma que o próprio art. 3º do CTN, ao definir o tributo, exclui da sua conceituação a interpretação de que ele seria fruto de um ato ilícito. Dessa maneira, faz-se necessário diferenciar o tributo da multa, tendo em vista que, essa trata-se de uma penalidade cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária possuindo um caráter punitivo.

Esse entendimento pode ser visto no art. 113 e parágrafos, §1º, §2º e §3º do CTN, in verbis:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL, 1966, Código Tributário Nacional).

Ainda de acordo com Torres (2013), o art. 157 do CTN preconiza que a imposição de penalidade não suprime o pagamento integral do crédito tributário. Na visão do autor, tal dispositivo legal vem corroborando com a diferença conceitual entre tributo e multa, indicando que a obrigação ou a dispensa do pagamento da multa não suprime a obrigação de pagar o crédito tributário; o tributo é pago porque o contribuinte praticou o fato gerador, por sua vez, a multa é paga porque se descumpriu uma obrigação tributária (TORRES, 2013).

Finalizando a reflexão do referido autor, ele informa que o pagamento do tributo se funda no poder fiscal, ao passo que a multa tem lastro no poder de punir do ente federativo; ambos, porém, representam uma prestação pecuniária independente, pela qual o sujeito passivo poderá ser compelido a pagar esses dois institutos ao mesmo tempo, desde que desrespeite as determinações legais. De acordo com o autor, tanto o pagamento do tributo quanto o pagamento da multa dizem respeito ao cumprimento de uma obrigação principal; dessa maneira, o autor indica que quando o pagamento do tributo é realizado fora do tempo previsto, isso não inibirá o pagamento da multa, salvo se ocorrer uma possível denúncia espontânea, de acordo com o art. 138 do CTN (TORRES, 2013).

O tributo se distingue da multa, justamente, porque esta tem como hipótese de incidência uma atividade ilícita, enquanto aquele tem, como hipótese de incidência um ato lícito. Não é possível pensar que os rendimentos provenientes de atividades ilícitas não podem ser tributáveis, quando, na verdade, se o contribuinte realizou um fato gerador lícito, o fruto da atividade ilícita, poderá sim, ser tributável. O que não seria possível seria um ente federativo estabelecer um fato gerador a partir de uma atividade ilícita.

## 2.2 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS EXISTENTES NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Existem, no ordenamento jurídico brasileiro, várias teorias sobre a classificação das espécies tributárias. O trabalho em tela optou por utilizar a classificação apresentada por Hugo de Brito Machado, o qual afirma que em nosso sistema tributário temos 5 espécies de tributos, a saber: impostos, taxas, contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios. Por sua vez, as contribuições sociais se dividem em contribuições de intervenção do domínio econômico e contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas, e contribuições de seguridade social. (MACHADO, 2003).

Analisando cada uma dessas espécies pode-se extrair:

### a) Imposto;

De acordo com o art. 16 do CTN, o imposto é a espécie tributária cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que independe de qualquer atividade estatal específica relacionada ao contribuinte. Dessa maneira podemos dizer que o imposto é um tributo não vinculado, ou seja, sua arrecadação independe de uma contraprestação específica do ente federativo.

### b) Taxas;

De acordo com o estabelecido no art. 77 do CTN, a Taxa é o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de um serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte.

### c) Contribuições de Melhoria;

Para Machado (2003), a contribuição de melhoria é o tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública. Assim, de acordo com o referido autor, a taxa distingue-se porque ela depende de uma atividade estatal específica, por parte do Estado, onde o mesmo presta essa atividade ou a coloca à disposição do contribuinte. Já a contribuição de melhoria está ligada à realização de uma obra pública onde haverá uma valorização dos imóveis próximo a obra realizada.

d) Contribuições Sociais;

As contribuições sociais são aquelas espécies tributárias que a União poderá instituir, de acordo com o art. 149 e 195 da Constituição Federal de 1988.

O art. 149 da CF/88 apresenta dois tipos de contribuições sociais que são: as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categoria profissionais ou econômicas. Por sua vez, o art. 195 da CF/88 denota a espécie contribuição da seguridade social.

e) Empréstimos Compulsórios;

Na visão de Hugo de Brito Machado, a natureza do empréstimo compulsório é questionável, porém, a maioria dos tributaristas brasileiros tem firmado o entendimento de que o empréstimo compulsório é um tipo de tributo (MACHADO, 2003).

Já o Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da Súmula nº 418, entendeu que os empréstimos compulsórios não são considerados tributos, mas sim, uma espécie de contrato coativo. Enquanto que a Constituição Federal indica que a União poderá instituir empréstimos compulsórios para: atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade públicas, de guerra externa ou sua iminência e em se tratando de investimentos de caráter urgente e de relevante interesse social.

Ainda de acordo com a CF/88, os empréstimos compulsórios só podem ser instituídos por meio de Lei Complementar, e a aplicação dos recursos provenientes dos mesmos são vinculadas as despesas que fundamentaram a sua instituição.

No presente trabalho será analisado apenas a espécie tributária imposto, mais precisamente, o Imposto Sobre Circulação de Mercadoria Bens e Serviços (ICMS) e a consequência de sua isenção na aquisição de veículos automotores pelas Pessoas com Deficiência no Estado da Paraíba.

## 2.3 CONCEITO DE IMPOSTO

O art. 16 do Código Tributário Nacional (CTN) conceitua imposto como sendo o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Coadunando com esse entendimento, Carvalho (2005) afirma que o imposto pode ser definido como sendo um tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público. Ainda, esse autor cita que os produtos de arrecadação dos impostos

devem ser aplicados às receitas gerais do Estado, sem nenhuma obrigação contraprestacional por parte do mesmo. Assim, os impostos possuem um regime jurídico-constitucional peculiar.

Já no entendimento de Baleeiro (2010), o imposto é toda prestação compulsória em dinheiro, com fins de interesse coletivo, exigida do contribuinte sem que a administração pública precise assegurar qualquer vantagem ou serviço específico como retribuição (BALEIRO, 2010).

Enquanto que para Machado (2003), o fato gerador do imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, ou seja independente do agir por parte dos entes estatais, a obrigação de pagar um determinado tributo deve está descrita em lei, a partir do seu fato gerador.

Quando o Estado cobra, por exemplo, um Imposto de Renda. Ele leva em consideração, exclusivamente, o fato de que o sujeito passivo auferiu renda, ou seja, ele praticou o fato gerador que ensejará na cobrança do Imposto de Renda. Não importando, com isso, se o Estado tenha ou não realizado algum tipo de serviço, executado alguma obra, ou desenvolvido alguma atividade contraprestacional para o sujeito passivo. Se levarmos em conta as várias hipóteses de incidência dos impostos, veremos que em nenhuma delas está presente a atuação estatal contraprestacional pelo recebimento de algum imposto.

### **2.3.1 Classificação dos Impostos no Sistema Tributário Brasileiro**

Como o fato gerador dos impostos não se vinculam a qualquer atividade estatal específica, o legislador constituinte cuidou de instituir a partilha da competência de forma impositiva, atribuindo às diversas entidades integrantes da Federação, parcelas desses tributos.

De acordo com o Ricardo Alexandre, os tributos podem ser vinculado ou não vinculados, dependendo, para a sua classificação, da necessidade ou não de que o Estado realize alguma atividade específica para poder exigir o seu pagamento por parte do contribuinte. Quando o tributo é vinculado, o ente federativo que vai tributar é, justamente, aquele que irá realizar a respectiva atividade estatal que ensejará na cobrança do tributo. Já quando o tributo é considerado não vinculativo, o ente federativo poderá cobrá-lo, sem que, necessariamente, realize uma atividade estatal que enseje na cobrança de tal tributo. Os entes federativos que recebem essa contribuição devem usar tais recursos em benefício de toda coletividade, assim como deve acontecer com o produto de arrecadação dos impostos (ALEXANDRE, 2015).

De acordo com o art.167, IV da CF/88, como regra, é vedada a vinculação das receitas arrecadadas com os impostos para órgãos, fundos ou despesas. Dessa forma, pode-se perceber que além de serem considerados como tributos não vinculados, os impostos são tributos de arrecadação não vinculativa, ou seja, suas receitas são para a realização das atividades gerais dos entes federativos, e não, destinadas às receitas específicas. Isso acontece devido às receitas dos impostos remunerarem os serviços universais, que, por não serem específicos e divisíveis, não podem ser custeados por intermédio de taxas.

A competência para instituir os impostos vem do próprio texto constitucional, de maneira privativa para cada ente federativo. Dessa forma, fala-se em uma competência privativa dos entes federativos, onde o constituinte originário enumerou quais impostos cada ente federativo poderá instituir.

Olhando sob essa perspectiva, o texto constitucional classifica os impostos em:

a) Impostos Federais;

Os Impostos Federais são aqueles em que o texto constitucional atribuiu a sua instituição à União. Dentre esses impostos pode-se citar: II, IE, IR, IPI, IOF, ITR e o Imposto Extraordinário de Guerra.

b) Impostos Estaduais;

Os Impostos Estaduais são aqueles em que o texto constitucional atribuiu a sua instituição tanto aos Estados da Federação quanto ao Distrito Federal. Dentre esses impostos cite-se: ITCMD, ICMS e o IPVA.

c) Impostos Municipais;

Os Impostos Municipais são aqueles em que texto constitucional atribuiu a sua instituição tanto aos municípios quanto ao Distrito Federal; tais como: IPTU, ITBI e o ISS.

Para Alexandre (2015), essa lista de impostos é uma lista taxativa, ou seja, *numerus clausus*, porém, existe a possibilidade de, por meio de Lei Complementar, através da competência residual, a União institui novos impostos, desde que sejam não cumulativos e não tenham um fato gerador ou uma base de cálculo próprios dos impostos já discriminados pelo próprio texto constitucional. Além dessa competência residual, a União ainda poderá realizar a criação de novos impostos, compreendidos ou não em sua competência tributária, a exemplo do Imposto Extraordinário de Guerra.

Continuando com seu posicionamento, Ricardo Alexandre afirma que somente a União possui competência tributária privativa absoluta pois, no caso de guerra externa ou sua iminência, ela estará autorizada a tributar as mesmas bases econômicas atribuídas aos demais entes políticos, isso por previsão constitucional. Com isso, percebe-se que a Constituição



Federal não cria tributos, mas sim, atribui a competência para sua instituição aos entes políticos (ALEXANDRE, 2015).

De acordo com o já mencionado no presente trabalho monográfico, não há tributo sem lei anterior que o defina. Em relação a criação dos impostos, a Constituição Federal exige que uma Lei Complementar, de caráter nacional, defina os respectivos fatos geradores, base de cálculo e os possíveis contribuintes. Dessa forma, pode-se perceber que, para esse tipo de tributo, a autonomia do ente federativo é menor, tendo em vista que eles estão condicionados às determinações da legislação nacional. Essa forma de competência visa assegurar a uniformidade da incidência tributária do imposto em todo o território nacional, de forma a dar concretude ao princípio da isonomia tributária.

O art. 24, § 3º da CF/88, explicita que inexistindo lei federal sobre normas gerais de direito tributário, os Estados da federação poderão exercer a competência legislativa plena.

O art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988, por sua vez, informa que os impostos, sempre que possível, deverão ter um caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária identificar os patrimônios, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

De acordo com Alexandre (2015), os impostos são classificados como reais ou pessoais. Os impostos reais são aqueles em que sua incidência, não leva em consideração aspectos pessoais dos contribuintes, ou seja, eles incidem objetivamente sobre determinadas bases de cálculo das mercadorias, serviços, entre outros. Um exemplo de um imposto real é o próprio ICMS, que incide sobre a base de cálculo da circulação de mercadorias, bens ou serviços, e não, sobre a situação pessoa do contribuinte. De outra forma, são tidos como impostos pessoais aqueles que levam em consideração a forma subjetiva do contribuinte, ou seja, que consideram os aspectos pessoais do contribuinte. Um exemplo de um imposto pessoal é o Imposto de Renda, o qual leva em consideração a quantidade de dependentes, os gastos com saúde, com educação e previdência social do contribuinte.

Dessa maneira, no direito tributário, o legislador ao elaborar leis que instituem os tributos, deve, sempre que possível, verificar a possibilidade de conferir um caráter pessoal ao tributo, para que seja dada a importância necessária ao princípio da isonomia tributária, tratando os iguais de maneira igualitária e os desiguais de maneira desigual, na medida de suas desigualdades. Isso seria uma maneira eficiente de buscar uma justiça social de redistribuição de renda, utilizando-se da justiça fiscal, onde quem possui as melhores condições deve pagar mais tributos. Porém, deve-se observar que a Constituição Federal não

impõe a aplicação do Princípio da Isonomia a todos os tributos, mas sim, apenas aos impostos e sempre que for possível aplicá-lo.

### **3 O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS**

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços vem, de forma genérica, previsto no texto constitucional, em seu art. 155, II, que estatui que compete aos Estados e ao Distrito Federal a instituição de tal imposto. Dessa maneira, percebe-se que o ICMS é um imposto estadual e distrital, onde os entes federativos estatal ou distrital, poderão instituir ou dispor dele, mediante uma lei ordinária.

Roque Antônio Carrazza informa que a União também estaria credenciada a instituir o imposto, por força dos artigos 147 e 154, II, da CF/88. Dessa forma, esta seria a pessoa política que poderia fazer nascer o referido imposto, seja nos territórios, se eles voltarem a ser criados, ou até mesmo na iminência de uma possível guerra externa. Nessas duas hipóteses, a instituição do imposto seria uma excepcionalidade (CARRAZZA, 2009).

Já para Machado (2003), na vigência da constituição de 1967, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços, já era um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal. Esse imposto era o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações, de competência dos Estados, desde que foi criado, onde o mesmo passou por significativas mudanças a partir da Emenda Constitucional (EC) nº 18, de 01 de dezembro de 1965, quando ele se tornou um imposto não cumulativo.

Ainda de acordo com o autor citado, na constituição federal vigente, esse tributo teve o seu âmbito de incidência ampliado, passando a abranger as prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação. Dessa maneira, a sigla anterior ICM foi substituída por ICMS, ou seja, foi acrescentado o “S” a primeira sigla do referido imposto (MACHADO, 2003).

Com isso, torna-se competente para a cobrança do ICMS o Estado em que se realizou a sua hipótese de incidência. Porém, essa regra costuma trazer um pouco de embaraço, em relação à cobrança do tributo, tendo em vista a não cumulatividade do tributo, com isso, muitas vezes, pode-se gerar algum tipo de favorecimento dos Estados predominantemente produtores, em detrimentos daqueles predominantemente consumidores. Já em relação as mercadorias importadas, o ICMS deverá ser recolhido pelo estabelecimento importador das mercadorias, e não pelo ente federativo por meio do qual as mercadorias ingressaram no território brasileiro.

Continuando seu posicionamento, Machado (2003) afirma que o ICMS é um tributo de função predominantemente fiscal, ou seja, ele possui a função de arrecadar dividendos para os cofres públicos de forma que os entes federativos que os arrecadam utilizem as receitas

provenientes desses tributos para a realização das atividades diárias. Esse tributo é considerado como a fonte de arrecadação mais expressiva entre todos os outros. Apesar da sua função predominantemente fiscal, o ICMS também pode ser utilizado com função extrafiscal, porém, na visão do autor, essa não seria uma prática muito aconselhável, tendo em vista que isso poderia estimular a realização de práticas fraudulentas.

A própria Constituição Federal de 1988 estabeleceu que esse tributo poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Assim, de acordo com o art. 153, §2º, III da referida constituição, sendo, com isso, facultado a sua utilização na função extrafiscal. Visando, dessa forma, coibir as práticas fraudulentas a partir da utilização do ICMS como um tributo extra fiscal, a CF/88 atribuiu ao Senado Federal, em seu art. 153, §2º, IV e V, a competência para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais, e ainda, facultando a esse poder o estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas.

Porém, Machado (2003) afirma que a concessão de determinadas isenções fiscais do ICMS, para atrair investimentos, tem sido motivo de guerras fiscais entre alguns estados da federação. Desses, os estados mais desenvolvidos economicamente combatem o uso de incentivos fiscais por parte dos estados menos desenvolvidos, de forma que esses não atraíam investimentos para os seus territórios. Se por um lado, o incentivo concedido por um Estado rico desequilibraria ainda mais as relações econômicas entre os estados, e essa prática torna-se vedada pelo texto constitucional; por outro lado, o incentivo concedido por parte de um Estado pobre é perfeitamente consagrado pelo texto constitucional, como forma de minimizar os efeitos econômicos sofridos por esses últimos.

Ainda de acordo com o posicionamento de Machado (2003), quando a União veda a instituição de tributos de forma desigual entre os entes federativos, onde um Estado teria certas preferências em relação aos demais, ela faz uma ressalva, informando que seria possível a realização da concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do nosso país, de acordo com o art. 150, I da CF/88, assegurando ainda, no art. 170, VII da CF/88 que também cita um tratamento especial relacionado a redução das desigualdades regionais e sociais brasileiras.

Já, tratando-se em reduzir as desigualdades regionais, a norma fundamental, em seu art. 3º, III, dispõe que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. A partir da análise desse dispositivo constitucional pode-se observar que a República Federativa do

Brasil poderá estabelecer determinados incentivos fiscais, visando, justamente, diminuir as desigualdades sociais existentes nas diferentes regiões brasileiras.

Contudo, para evitar os efeitos das guerras fiscais entre os Estados da federação, Sabbag (2010) cita que o ICMS foi o imposto que teve a maior contemplação de regras trazidas pelo texto constitucional, evitando, com isso, os efeitos das guerras fiscais entre os Estados da federação. Dentre essas regras o autor menciona:

- O Estabelecimento de que a regulação do ICMS deveria ser realizada por meio de Lei Complementar de Caráter Nacional, de acordo com o art. 155, §2º, XII da CF/88;
- Previu a celebração de convênios entre os entes federativos como condição para a concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais de acordo com o art. 155, §2º, XII da CF/88;
- Delegou ao Senado Federal competências para a fixação de um regime de alíquotas do tributo, bem como a uniformização e pacificação fiscal;

Para o autor acima mencionado, esse tributo representa cerca de 80% da arrecadação fiscal dos Estados e ele possui a característica de ser plurifásico, ou seja, ele incide sobre o valor agregado, obedecendo o princípio da não cumulatividade, de acordo com o art. 155, §2º, I da CF/88; além de ser considerado um imposto real, ou seja, as condições dos sujeitos passivos são irrelevantes para a incidência do imposto. O ICMS recebeu um tratamento constitucional diferenciado, além de um tratamento especial a partir da edição da Lei Complementar nº 87/96, que substituiu o Decreto-lei nº 406/68 e do Convênio ICMS nº 66/88 (SABBAG, 2010).

Em relação à função extrafiscal essa caracteriza-se pelo desenvolvimento da política fiscal, por parte dos Estados da Federação, através da política tributária. De acordo com Comparato (1965), essa função extrafiscal também relaciona-se com o direito econômico, tendo em vista que esse ramo do direito tem por missão compreender e analisar as políticas econômicas dos Estados, dentre as quais a extrafiscalidade é considerada como tal.

Os incentivos e as isenções tributários são técnicas que desempenham determinadas funções tais como: política monetária, controle de capitais, distribuição de renda, crescimento econômico, concorrência e todas as demais características almejadas pelos ramos do direito tributário e econômico.

Dessa forma, podemos perceber que a análise da extrafiscalidade da tributação se revela importante tanto para o direito tributário quanto para o direito econômico. Através dela, enquanto técnica de análise política e econômica, podemos realizar uma análise crítica ou de aplicabilidade da legislação tributária, tendo em vista que essa função da tributação pode ser

realizada para concretizar tanto as políticas pública no âmbito tributário quanto na seara econômica.

A definição da função extrafiscal do tributo pode ser entendida como sendo sua utilização com a finalidade regulatória, no exercício do Poder de Polícia, por parte dos entes públicos, com o intuito de intervir em seu domínio econômico. Esse tipo de regulação da economia, por parte do Estado pode ser entendida como uma atividade de regulação indutora que realiza uma vantagem ou uma desvantagem ao contribuinte.

### 3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRIA DO ICMS NO BRASIL.

De acordo com Coêlho (2005), desde a edição da EC nº18/65 à Constituição de 1946, quando se tentou racionalizar do Sistema Tributário Brasileiro, e a edição do Código Tributário Nacional, que o ICMS, antigo ICM, vem sendo apresentada como sendo um imposto problemático. Na época do regime militar de 1964, juristas e economistas idealizaram o imposto ICM para que ele substituísse o imposto que existia naquela época, chamado de Imposto Sobre Vendas e Consignação (IVC), o qual tinha uma natureza jurídica de tributo cumulativo e que gerava uma grande inflação, verticalizando a atividade econômica brasileira e impedindo o desenvolvimento da federação. Dessa forma, resolveu-se substituir o IVC que era um imposto cumulativo, pelo ICM que, na ocasião, seria um imposto não cumulativo.

Continuando seu posicionamento, Coêlho (2005) afirma que, de início, a substituição tributária não teve uma aceitabilidade pacífica, tendo em vista que as pessoas políticas da época eram avessas a tais mudanças, justamente por temerem uma drástica perda de receitas tributárias, as quais poderiam gerar problemas políticos e sociais de monta.

Reafirmando sua linha de raciocínio, o autor cita que, para reduzir a desconfiança com tais reformas, por parte das pessoas políticas, a solução encontrada foi relativizar a incidência do ICM a partir da adoção de algumas mudanças, a saber:

- a) O ICM por passar a ter a natureza de um imposto global, sobrepôs-se ao IPI e ao ISS municipal;
- b) O ICM por ter a sua origem advinda do antigo IVAs, deveria ser um imposto da União, na contingência de ser retalhado em termos de competência impositiva entre os demais Estados da Federação, o que dificultou sobre maneira o seu manejo, já que ele deveria ter um perfil nacional e uniforme para todos os Estados. Sendo assim, a consequência disso é que os Estados-membros tiveram que se submeter a um regramento unitário realizado pela União através de leis complementares e

resoluções do Senado Federal. Dessa forma, para evitar políticas regionais autônomas, e visando a beneficiar mais uma região do país do que outra, foram idealizados os convênios por parte dos Estados-membros, que seria uma espécie de acordo forçado onde um Estado só poderia adotar alguma política fiscal mais arrojada a partir a autorização dos demais Estados- membros;

c) De acordo com a diversidade de estágios que a demais regiões do país enfrentavam e da ânsia por parte dos Estados de se desenvolverem, O ICM foi logo encarado pelas demais unidades federativas como um imposto hábil para fomentar o seu desenvolvimento econômico, porém, com um pouco de limitação devido aos convênios firmados entre eles (COELHO, 2005).

Ainda, segundo Coelho (2005), os mecanismos de convênios celebrados pelas Assembleias Legislativas dos Estados membros da Federação, e sob o comando autoritário da União, através do CONFAZ, o ICM tornou-se, no Brasil dos dias de hoje, um dos mais poderosos instrumentos de política extrafiscal brasileira.

O autor referenciado ainda informa que em 1987, com o estabelecimento da Assembleia Nacional Constituinte para a elaboração da atual constituição, os Estados brasileiros ansiavam por uma maior independência e autonomia financeiras, com uma maior descentralização do poder central. Os anseios dos Estados da federação se concretizaram fazendo surgir as mudanças que ensejaram na criação do ICMS (COELHO, 2005).

Continuando seu posicionamento, Coelho (2005) afirma que a ideia inicial era a de que o ICM funcionasse como o modo do IVAs europeu, fazendo com que o ICM englobasse o ISS municipal pelo menos nas incidências ligadas aos serviços comerciais e industriais. Porém, não foi isso que aconteceu, tendo em vista que o ISS municipal restou-se mantido. Com a mudança constitucional os impostos federais sobre a energia elétrica, sobre os minerais do país e sobre os líquidos combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, passaram a fazer parte do fato gerador do ICM, sobre o argumento de que esses bens deveriam ser considerados mercadorias que circulavam.

Porém, Coelho (2005) ainda lembra que mesmo que tais bens sejam considerados mercadorias, por apresentarem características especiais, com aspectos específicos, talvez não deveriam se submeter a disciplina do ICMS. Além de englobar os impostos únicos federais da constituição de 1967, conforme acima exposto, o ICM acrescentou-se dois outros serviços, tais como: o serviço de transporte e o serviço de comunicação, ainda que realizados entre municípios, que anteriormente eram tributados por esses próprios entes federativos. A partir de tais mudanças o ICM + (mais) 2 serviços, passou a ser chamado de ICMS. Dessa forma o

atual ICMS engloba 6 impostos, no qual pretendeu-se imprimir a esse imposto o tratamento da não cumulatividade, onde o mesmo deverá incidir sobre o ciclo completo de negócios (COELHO, 2005).

Finalizando tal análise histórica, Coelho (2005) expressa que o ICMS, em regramento infraconstitucional, dependerá:

- a) do Senado Federal (através de resoluções);
- b) do Congresso Nacional (através de Leis Complementares);
- c) das assembleias legislativas dos estados (através de leis ordinárias);
- d) dos convênios de estados (pré-disciplinação legislativa).

Concretizando tal análise, percebe-se que o ICMS, conforme os moldes atuais, foi estabelecido a partir da Constituição Federal de 1998, tendo em vista que anteriormente a ela ele denominava-se de ICM pois, tal tributo, apenas incidia sobre a circulação de mercadorias.

### 3.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Regra Matriz de Incidência Tributária é uma criação doutrinária que disciplina a análise de um tributo de acordo com suas características básicas.

Essas características básicas do tributo precisam estar presentes na sua lei de instituição, para que a obrigação tributária possa ser constituída. É a partir da análise da matriz de incidência de cada tributo que irá ser verificada a sua legalidade.

De acordo com Carvalho (2010), a regra matriz de incidência tributária possui os seguintes critérios: material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo.

#### 3.2.1 Fato Gerador do ICMS

De acordo com o posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coelho, o fato gerador do ICMS é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, serviços de comunicação e transporte de natureza não estritamente municipais, por produtores, industriais, extratores, prestadores e comerciantes. Para o autor, o ICMS é um tipo de imposto que é qualificado por apresentar relações jurídicas entre os sujeitos econômicos, podendo ser pessoas físicas ou jurídicas (COELHO, 2005).

Nos termos da Lei Complementar 87/96 é possível verificar que o ICMS não incide sobre: os transportes de natureza municipal realizados dentro do território de um mesmo municípios, sobre as operações de exportação de produtos industrializados e nem sobre outras mercadorias que podem ser enquadradas como isenção heteronômica.



O fato gerador do ICMS deve estar descrito na lei que o instituiu, ou seja, na lei do Estado ou do Distrito Federal.

De acordo com a CF/88, em seu art. 146, III, “a”, em matéria tributária, caberá a Lei Complementar estabelecer as normas gerais, e em especial, as normas de definição dos fatos geradores dos tributos.

Apesar da existência desse comando constitucional, Hugo de Brito Machado afirma que a Lei Complementar não é o instrumento hábil para a instituição do fato gerador dos tributos, salvo nos casos em que a própria constituição determina que o tributo deverá ser criado por meio de lei complementar, como no caso do art. 154, I da CF/88 (MACHADO, 2003).

Dessa forma, percebe-se que a Lei Complementar não institui tributos, nem muito menos o fato gerador de um tributo, mas sim, regulamenta normas gerais relacionadas às leis de tributação. Esse dispositivo legal possui o condão de promover a unidade nacional, tendo em vista que ela coloca um limite para o legislador ordinário, de forma que ele não poderá ultrapassar seus mandamentos legais.

Em relação ao ICMS, a CF/88 estabeleceu o prazo de 60 dias, a contar de sua promulgação, para que fosse editada uma Lei Complementar necessária ao estabelecimento das normas gerais relacionadas a esse tributo. Dessa maneira, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado, poderiam regular a matéria. E foi dessa forma que aconteceu. Os Estados brasileiros e o Distrito Federal, mediante convênio firmado pela Lei Complementar nº 24 de 07 de janeiro de 1975, passaram a regular a matéria relacionada ao ICMS. Posteriormente, foi editada a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, a qual veio a atender o comando constitucional que previa a edição desse dispositivo legal e, dessa forma, as normas gerais do ICMS foram estabelecidas, substituindo o convênio estadual anteriormente firmado entre os Estados e o Distrito Federal. Essa Lei Complementar é considerada como uma norma geral do ICMS pois suas diretrizes são aplicáveis a todos os Estados da Federação bem como ao Distrito Federal.

A Lei Complementar nº 87/96 estabeleceu alguns requisitos nos quais o legislador estadual deverá respeitar ao estabelecer o fato gerador do ICMS.

Os requisitos que essa Lei Complementar determinou, para que os legisladores estaduais pudessem estabelecer o fato gerador do ICMS, por meio das leis estaduais, estão descritos tanto no art. 2º e seus incisos, quanto no §1º e seus incisos. Em seu art. 2º, a referida Lei Complementar diz que o ICMS deverá incidir sobre:

- I – as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive fornecimento de alimentação e bebidas em vares, restaurantes e estabelecimento similares;
  - II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
  - III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
  - IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios;
  - IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.
- (BRASIL, Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996).

De acordo com o §1º da referida lei, o ICMS também deverá incidir:

- I – sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;
- II – sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III – sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente (BRASIL, Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996).

Já de acordo com o art. 3º da Lei Complementar nº 87/96 o ICMS não deverá incidir sobre:

- I – operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
  - II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;
  - III – operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;
  - IV – operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;
  - V – operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;
  - VI – operações de natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;
  - VII – operações de correntes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;
  - VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;
  - IX – operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens imóveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.
- Parágrafo único – Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:
- I – empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;
  - II – armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.
- (BRASIL, Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996).

A partir da análise dos requisitos trazidos pela Lei Complementar 87/96, pode-se perceber que os Estados e o Distrito Federal poderão instituir, como fato gerador do ICMS, em suas leis estaduais ou distritais as seguintes hipóteses: na circulação de mercadorias; na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; na prestação de serviços de comunicação, mesmo que iniciados no exterior, de acordo com o art. 155, II da CF/88;

Para Machado (2005) os principais elementos do fato gerador do ICMS podem ser explicitados da seguinte forma:

a) Circulação – seria qualquer ato que implique na mudança de propriedade das mercadorias, desde que a leve da fonte até o consumidor final. Um exemplo da principal operação que configuraria a circulação seria o contrato de compra e venda. De acordo com a Súmula nº 166 do STJ a mera circulação física da mercadoria, de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, não configura-se como fato gerador do ICMS.

b) Mercadoria - Pode ser entendida como a coisa que se constitui objeto de uma venda. O que, basicamente, definiria uma mercadoria seria a sua destinação, ou seja, a mercadoria sendo uma coisa móvel com aptidão de comércio. Além disso, essa atividade de saída de mercadoria deve ser habitual. No bem do particular, considerado com um bem corpóreo não ocorrerá a incidência do ICMS. Não se incluem no conceito de mercadorias os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. Todas as mercadorias são coisas, porém, nem todas as coisas são mercadorias. O que caracterizaria uma coisa como sendo uma mercadoria seria a destinação dessa coisa. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio.

Analisando sob esse prisma, não seria considerado uma mercadoria aquilo que o empresário adquire para o seu próprio uso. Porém, a EC nº 23, de 01 de dezembro de 1983, objetivando aumentar a receita tributária dos Estados, acrescentou ao art. 23 da CF/88 o §11, determinando a incidência do ICMS sobre bens destinados ao consumo. Já a EC nº 33, de 11 de dezembro de 2001, superou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal admitindo a incidência do ICMS sobre a entrada de bens importados, sejam eles mercadorias ou não, por qualquer pessoa e com qualquer finalidade, inclusive a de consumo.

c) Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal – a prestação de serviços interestaduais, entre estados diferentes da federação, e intermunicipais, entre municípios de um mesmo estado, constitui fato gerador do ICMS. Porém os serviços de transportes realizados dentro de um mesmo município não incidirá o ICMS, mas

sim ISS, tendo em vista que esses serviços constituem a base de cálculo do imposto ISS.

d) Serviços de Comunicação – a prestação de serviços de comunicação, mesmo que se inicie fora do país, ocorre a incidência do ICMS. A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 2º, III, estabeleceu que a incidência de ICMS sobre a comunicação ocorrerá a partir da prestação onerosa de serviços de comunicação por qualquer meio, inclusive a geração, emissão, transmissão, recepção, retransmissão, repetição e a ampliação desses serviços. Importante notar que o STJ, através do Resp 1.176.753/RJ, emitiu julgado no sentido de informar que a prestação de serviço de telefonia móvel, que configure atividade-meio para a prestação da comunicação, não ocorrerá a incidência do ICMS, justamente, por ele ser caracterizado por ser uma atividade-meio, e não, atividade-fim. A Súmula nº 350 do STJ nos informa que o ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefonia celular.

### 3.2.2 Sujeito Passivo do ICMS

De acordo com o art. 155, §2º, XII da CF/88 a Lei Complementar também iria realizar a definição de quem seria considerado o sujeito passivo do ICMS. O Sujeito passivo do ICMS, também chamado de contribuinte, foi estabelecido pela Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 4º, *in verbis*:

Art. 4º - Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (BRASIL, Lei Complementar nº 87, de 13 de dezembro de 1996).

De acordo com o art. 121 do CTN, em seu parágrafo único, II, existe a possibilidade de figurar como sujeito passivo do ICMS o responsável tributário, ou seja, aquela pessoa que foi escolhida por lei para pagar o tributo, sem que ela tenha realizado o fato gerador do mesmo. Em relação ao responsável tributário suas atribuições vieram descritas no art. 5º da lei complementar nº 87/96, transcrito a seguir:

Art. 5º - Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo (BRASIL, Lei Complementar nº 87, de 13 de dezembro de 1996).

Continuando tal raciocínio, o art. 150, §7º da CF/88 admite o fenômeno da responsabilidade pelo ICMS pela substituição tributária progressiva, ou seja, para frente, de forma que uma terceira pessoa deve recolher o tributo antes mesmo da ocorrência do seu fato gerador, como se fosse um recolhimento de acordo com um fato gerador presumido.

Dessa forma, primeiro acontece o fato gerador do tributo, e depois, ocorre o recolhimento do tributo. Com isso, tem-se a extinção do crédito tributário com o devido pagamento do tributo, pelo contribuinte de fato, e não pelo contribuinte de direito, que foi aquele que realizou o fato gerador.

Esse tipo de transação ocorre com o consentimento do Fisco Estadual dos entes federativos, que prevê o responsável tributário com maior probabilidade de pagamento do tributo, mesmo ele não tendo realizado fato gerador do tributo. Com isso, em relação ao ICMS, podemos perceber que pode-se adiar ou adiantar o pagamento do tributo, conforme o tipo de produto que está sendo comercializado.

### **3.2.3 Alíquota do ICMS**

De acordo com Coêlho (2005), a alíquota do ICMS configura-se como sendo um sistema complexo onde ela deverá ser delimitada a partir das seguintes características:

- a) De resolução do Senado Federal, por iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, desde que aprovada pela maioria absoluta dos seus membros. Essa resolução estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, nos termos do art. 155, §2º da CF/88;
- b) Das Assembleias legislativas dos estados as quais fixarão as alíquotas internas, que nunca poderão ser inferiores às fixadas pelo Senado Federal para as operações interestaduais;
- c) Faculta-se ao Senado Federal, como poder mediador:
  - Em primeiro lugar, mediante a resolução de um terço de seus membros e aprovada por maioria absoluta, estabelecer as alíquotas mínimas nas operações internas. Essa alíquota funcionará como um piso, no qual as leis estaduais deverão se amoldar.
  - Num segundo momento, mediante a iniciativa de metade mais um dos membros do senado federal, e aprovada por dois terços dos seus membros, fixar uma alíquota

máxima para as operações internas. Essa alíquota funcionará como um teto onde as leis estaduais deverão se amoldar. Essa alíquota máxima terá o condão de resolver, por arbitramento, alguns conflitos específicos que envolvam interesses de Estados membros.

Assim, para Coêlho (2005), a presença do Senado Federal, para o estabelecimento de alíquotas máximas e mínimas, se justifica por essa casa legislativa ser considerada a que representaria os Estados da Federação.

Dessa forma, é possível observar que o sistema é complexo e flexível. Onde de um lado, se tem a possibilidade do estabelecimento de alíquotas internas diferentes entre os Estados da federação, respeitando o teto e o piso da alíquota estabelecida pelo Senado Federal. De outro, tem-se a possibilidade da existência de várias alíquotas interestaduais, ou até mesmo regionais tais como: alíquota norte-nordeste, alíquota centro-oeste, alíquota centro-sul, entre outras.

No art. 155, §2º, III da CF/88 se pode observar que é plenamente possível a seletividade do ICMS onde a mesma deverá acontecer em razão da essencialidade das mercadorias ou dos serviços.

Para Sabbag (2010), antes mesmo da promulgação da CF/88, o então “ICMS”, que à época denominava-se “ICM”, possuía as mesmas alíquotas distintas para determinados produtos, de forma que era admitido, facultativamente, a seletividade do respectivo tributo. Após o estabelecimento da Resolução do Senado Federal nº 22, de 19 de maio de 1989, temos, basicamente, dois tipos de alíquotas: as alíquotas internas, que são estipuladas pelos próprios Estados da Federação (normalmente giram em torno de 17% ou 18%) e as alíquotas interestaduais, que servem para a circulação de mercadorias entre os Estados da federação, que possuem os seguintes critérios:

- a) alíquota de 7%: para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuinte dos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e para o Espírito Santo;
- b) alíquota de 12%: para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuinte dos Estados das regiões Sul e Sudeste;
- c) alíquota de 17% ou 18%: para operações de importação.

De acordo com Carrazza (2009), essa resolução do Senado Federal não poderá fixar as alíquotas do ICMS, mas, tão somente, determinar as alíquotas mínimas e máximas.

Já no art. 155, §2º, inciso VI explicita que, salvo deliberação em contrário, as alíquotas internas dos Estados e o Distrito Federal, nas operações relativas à circulação de

mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.

Ainda em relação às operações e prestações de bens e serviços Sabbag (2010) cita que o consumidor final localizado em outro Estado da federação, deverá adotar a seguinte resolução: a alíquota interestadual, quando o destinatário final for contribuinte do imposto, onde caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a respectiva alíquota interna e a interestadual, ou então, a alíquota interna do Estado, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Finalizando tal análise, o autor mencionado, conclui que a dicção do inciso VI do art. 155, §2º foi idealizada para evitar a “guerra fiscal entre os Estados da federação, quando existir uma diferença de imposto. Em relação às operações de importação, o ICMS deverá ser pago pelo Estado do estabelecimento do destinatário, mesmo que o bem tenha ingressado no território brasileiro por Estado diverso do destinatário (SABBAG 2010).

### **3.2.4 Base de Cálculo do ICMS**

A base de cálculo do ICMS compreende o próprio montante do tributo de acordo com o art. 155, II, da CF/88, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da Lei Complementar nº 87/96. Entende-se que a quantia relativa ao ICMS integra o conjunto que representa a efetividade jurídica da operação. Essa regra é válida para todos os casos de incidência do imposto, inclusive para os casos de importações de mercadorias ou serviços.

Dessa forma, percebe-se que a alíquota efetiva do ICMS acaba sendo maior do que a alíquota nominal do tributo, já que ele mesmo contribuirá para a formação do seu montante.

Essa característica de o montante do ICMS integrar a própria base de cálculo do tributo chama-se de ICMS por dentro. Esse critério da integração do tributo em sua própria base de cálculo vem sendo aplicado desde o Decreto-lei nº 406/68, em seu art. 2º, §7º, incorporando-se na prática tributária.

Para o STF a inclusão desse tributo na sua própria base de cálculo não deve ser considerado como ocorrência de dupla tributação, nem muito menos, afronta ao princípio da não cumulatividade.

### **3.2.5 Lançamento do ICMS**

O art. 150 do CTN indica que o lançamento do ICMS deverá ser realizado por homologação, ou seja, o próprio sujeito passivo é que, a cada período de tempo que é

determinado pela lei, respeitando a sua peculiar sistemática de débito e crédito, calculará o valor do imposto e antecipará o seu pagamento, sem o prévio aviso da autoridade administrativa competente. Dessa forma, logo que seja feito o lançamento do imposto, por homologação, o sujeito passivo deverá registrar suas operações e escriturar seus livros de entrada e de saída do imposto. Para finalizar tal lançamento, a autoridade competente verificará e, caso necessite, até corrigirá o lançamento do tributo o fazendo de ofício para que o sujeito passivo pague a diferença tributária.

De outra maneira, Carrazza (2009) afirma que o ICMS é um tributo sem lançamento, tendo em vista que a Fazenda Pública poderá exigí-lo desde o momento do seu nascimento, sem a necessidade de celebrar um ato jurídico-administrativo para apurar o seu valor, ou seja, o seu “*quantum debeatur*”.

Coadunando com esse entendimento, Paulo de Barros Carvalho nos informa que o lançamento não é, necessariamente, uma característica do imposto, haja vista que o mesmo poderá perfeitamente existir, nascer e ainda desaparecer sem ele (CARVALHO, 2010).

### **3.2.6 Seletividade do ICMS**

A seletividade do ICMS, conforme exposto anteriormente, foi permitida a partir do art. 155, §2º, III da CF/88 onde a mesma poderá ser fixada a partir da essencialidade do bem ou do serviço. Dessa maneira, pode-se ter alíquotas menores para as mercadorias ou serviços considerados essenciais, ou ter alíquotas maiores para aquelas mercadorias ou serviços de natureza supérfluas. Essa diferenciação de alíquotas deverá acontecer para que as pessoas que possuam melhores capacidades contributivas sejam oneradas em maior proporção, em detrimento das pessoas que possuam menores capacidades contributivas.

De acordo com Côelho (2005) a seletividade do ICMS é facultativa e não poderá ser muito ampla. Esse autor afirma que duas alíquotas seriam suficientes, de forma que existiria uma alíquota para as mercadorias consideradas supérfluas e outra seria para o grosso de mercadorias de grande consumo popular. Porém, a classificação de mercadorias supérflua não seria estabelecida exclusivamente pelo legislador. Ou seja, o contribuinte teria o direito de provocar o Poder Judiciário para que, de acordo com conceitos técnicos e os aspectos sociais da nação, poder provar se uma mercadoria poderia ser ou não considerada supérflua.

Como exemplo, um automóvel popular pode ser citado como um bem não supérfluo. Porém, se esse veículo fosse um automóvel de luxo, então, seria considerado um bem supérfluo.



### **3.2.7 Não Cumulatividade do ICMS**

De acordo com o art. 155, §2º, I da CF/88 o ICMS será considerado um imposto não cumulativo. A não cumulatividade desse tributo enseja na compensação do mesmo em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas operações anteriores, podendo, essa compensação, ser realizada tanto pelo mesmo Estado, quanto por outro Estado da Federação.

Porém, a não cumulatividade do ICMS deverá vir normatizada através de Lei Complementar, tendo em vista que o art. 153, §2º, XII, da CF/88 nos afirma que, caberá a Lei Complementar disciplinar o regime de compensação dos impostos.

Essa Lei Complementar que regulamentou a não cumulatividade do ICMS foi a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, onde a mesma alterou a regra da não cumulatividade, admitindo a utilização de créditos relativos a entradas de bens destinados ao consumo e ao ativo fixo do adquirente e fixando regras de direito intertemporal proteladoras dessa utilização.

De acordo com Machado (2003), a não cumulatividade do ICMS constitui um dos graves defeitos do sistema tributário brasileiro. Na sua visão, essa técnica foi copiada dos franceses nos anos de 1950, como forma de incrementar a interação da comunidade europeia e foi adotada pelo Brasil pela EC nº18, de 01 de dezembro de 1965. Para o referido autor, o fato de ter sido inserido vários dispositivos constitucionais para tentar normatizar adequadamente a compensação do imposto em cada operação, pode ser considerado um fator que indica a inadequação dessa técnica para arrecadação de dividendos, a partir de um país que possui várias desigualdades econômicas entre as suas diversas unidades federativas. Entre as desvantagens da não cumulatividade do ICMS, Machado (2003) cita que:

- A complexidade da administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram o fisco e os contribuintes;
- Cometimento de fraudes incontroláveis;
- Praticamente impede a outorga de isenções, pois vedam o crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento de incidência.

### **3.2.8 Concessão de Benefícios Fiscais do ICMS**

O art. 155, §2º, XII, g da Constituição Federal de 1988 afirma que a concessão ou revogação dos benefícios fiscais do ICMS depende de prévia deliberação conjunta, por meio de Lei Complementar, dos Estados da federação e do Distrito Federal.

Paulo de Barros Carvalho destaca que os benefícios fiscais podem ser considerados como um forte instrumento de extrafiscalidade utilizado pelos entes federativos, pois, eles configuram-se como um estímulo de ordem econômica, para que se tenha o exercício de determinadas atividades privadas, consideradas relevantes pelo legislador, com o intuito de atingir seus objetivos (CARVALHO, 2010).

Já Alexandre (2015) orienta que essa restrição de celebração de convênios por parte dos entes federativos, imposta ao administrador público, possui a intenção de diminuir bastante a manobra do Poder Executivo em tentar realizar a desoneração de um tributo como moeda de troca por vantagens pessoais das autoridades administrativas que estão afrente de cada poder.

Por sua vez, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, §6º impõe que, qualquer subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos taxas ou contribuições, só poderão ser concedidos pelos entes federados mediante lei específica, nesse caso, Lei Federal, Estadual ou Municipal, que regule exclusivamente tais matérias, sem prejuízo do que está estabelecido no art. 155, §2º, XII da Constituição Federal.

Com isso, pode-se perceber que a CF/88 impôs que os benefícios concedidos por tais leis, devem ser trazidos por meio de leis específicas, ou seja, leis que regulem exclusivamente os benefícios fiscais ou correspondentes tributos ou contribuições.

Para o doutrinador Ricardo Alexandre ao adotar tais precauções, o legislador constituinte tenta evitar que os parlamentares do poder legislativo dos entes federados brasileiros, possam esconder os benefícios fiscais dentro das leis, dificultando, com isso, a utilização dos mesmos por parte da população que faça jus a tais benefícios. Assim, é importante notar que, não se deve considerar uma interpretação tão restritiva do art. §6º da CF/88, a ponto de considerar inconstitucional a concessão de benefícios fiscais por meio de uma lei que não trate exclusivamente de matéria tributária, pois a finalidade de tal restrição foi impedir a inserção de benefícios fiscais em leis de conteúdo totalmente alheio à aquele benefício. Dessa forma, mesmo que uma lei não trate de matéria tributária, ela pode ter sim, a inserção de benefícios fiscais, desde que a finalidade tanto da lei quanto do benefício fiscal esteja inter-relacionada, atendendo, com isso, o requisito da especificidade. Com isso, pode-se perceber que deve haver uma pertinência temática entre o benefício fiscal e a lei na qual ele foi inserido (ALEXANDRE, 2015).

Continuando tal raciocínio, Alexandre (2015) traz à baila um ponto importante que também foi consagrado pela jurisprudência do STF no sentido de ser considerado por aquela

corde a impossibilidade de o Poder Judiciário, invocando o princípio da isonomia, substituir o juízo do legislador e estender, de forma discricionária, a extensão dos benefícios fiscais a outras pessoas que não foram expressamente determinadas na lei. Um entendimento diferenciado desse, acima exposto, levaria a conversão do Poder Judiciário em um inadmissível legislador positivo, violando, com isso, a separação dos poderes. Para exemplificar tal entendimento o autor traz as palavras da própria corte no julgado abaixo transcrito:

“entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe recusou a própria lei fundamental do Estado” (STF, 1.<sup>a</sup> T., AI-AgR 142.348/MG, Rel. Min. Celso de Mello, j. 02.08.1994, DJ 24.03.1995, p. 6.807).

Por fim, o autor citado, ainda afirma que a ressalva constante no final do art. 155, §2º, XII, g da CF/88 traz uma restrição maior à concessão de benefícios fiscais, exigindo, para tanto, a deliberação conjunta entre os Estados e o Distrito Federal, conforme regulado pela lei complementar. Em sua opinião essa restrição é para evitar a guerra fiscal entre os Estados da federação, evitando, com isso, a competição predatória entre os mesmos (ALEXANDRE, 2015).

Atualmente, a deliberação conjunta entre os Estados e o Distrito Federal para a concessão de determinados benefícios fiscais está fundamentada em um convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, que é um órgão formalmente inserido na estrutura do Ministério da Fazenda e que contém em sua estrutura diversos titulares das secretarias das fazendas estaduais ou cargos equivalentes.

De acordo com Salvador Cândido Brandão Junior, a concessão de benefícios fiscais está regulamentada pela Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, com exceção da alínea “g”, que versa sobre a concessão de isenções fiscais do ICMS, que ainda está regulada pela Lei Complementar nº 24 de 1975. Para o autor, a Lei Complementar 87/96 tem como principal função, a uniformização das atividades dos respectivos poderes legislativos estaduais, para que seja cumprido o pacto federativo brasileiro e, com isso, evite a guerra fiscal entre todos os Estados da federação (BRANDÃO JUNIOR, 2014).

No caso do ICMS, a isenção fiscal está estabelecida via convênio firmado entre todos os Estados da Federação, de acordo com o art. 150, §6º, c/c 155, §2º, XII, g, da Constituição Federal de 1988.

Ainda de acordo com Alexandre (2015), qualquer benefício relacionado a tal isenção, com uma outorga sem a prévia celebração do convênio, sempre foi declarado inconstitucional,

pelo STF. Porém, no decorrer do ano de 2010, o STF ratificou a concessão de um benefício fiscal do tributo sem a necessidade de realização da autorização mediante convênio. Esse entendimento se deu porque a suprema corte entendeu que não seria exigível a celebração de convênio, quando a concessão de isenção não tivesse aptidão para deflagrar guerra fiscal entre os Estados da Federação. Desta feita, o STF entendeu ser desnecessária a submissão da matéria ao CONFAZ. Para o pretório excelso a proibição em conceder o benefício fiscal, sem a celebração do referido convênio, teria o condão de evitar a competição entre as unidades políticas, equilibrando, com isso, o pacto federativo. Dessa maneira, pode-se entender que o STF concedeu o benefício fiscal do ICMS, sem o necessário convênio, desde que esse benefício não tenha aptidão para deflagrar uma guerra fiscal entre os Estados da Federação.

#### **4 ISENÇÃO FISCAL E DIFERENÇA ENTRE IMUNIDADE, ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO**

Para Leandro Paulsen, a isenção fiscal configura-se como sendo uma espécie de exclusão do crédito tributário (PAULSEN, 2017).

Assim, a hipótese de exclusão do crédito tributário estão previstas no Código Tributário Nacional, em seu art. 175, com a seguinte redação:

Art. 175 – Excluem-se o crédito tributário:

I – a isenção;

II – a anistia.

Parágrafo Único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente. (BRASIL, 1966 - Código Tributário Nacional).

Ainda de acordo com o autor mencionado, o instituto da isenção, que se caracteriza pela exclusão do crédito tributário, se materializa após o prévio surgimento da obrigação tributária. Para ele, a isenção, ao excluir o crédito tributário, dispensa o contribuinte de apurar e de cumprir a obrigação tributária principal. De outra maneira, ela impedirá o Fisco Estadual de constituir e exigir o crédito tributário pelo lançamento do tributo, seja administrativamente ou judicialmente (PAULSEN, 2017).

De acordo com o art. 175 do CTN, em seu parágrafo único, conforme exposto anteriormente, ocorrendo a exclusão do crédito tributário, o contribuinte não estará dispensado de cumprir as obrigações tributárias acessórias. Dessa forma, mesmo aqueles contribuintes que estão isentos de pagarem determinados tributos, eles continuam estando sujeitos aos deveres de colaboração com a administração e a fiscalização tributária.

Para Carrazza (2009) a isenção é uma limitação legal no âmbito de validade da norma tributária, onde essa limitação impedirá o nascimento do crédito tributário ou até mesmo que o faça de forma mitigada, nos casos de isenções parciais.

De maneira diversa, Carvalho (2010) diz que a isenção é o instituto do direito tributário que subtrai parcela do campo de abrangência da norma impositiva do critério antecedente ou consequente da norma tributária, paralisando a regra-matriz de incidência tributária para determinados casos. Na sua visão, ela configura-se como sendo um favor legal consubstanciado na dispensa de um determinado tributo que era devido ao contribuinte. Dessa forma, para o referido autor, ocorre um vínculo obrigacional de um tributo, porém, em razão da existência de norma que isenta o contribuinte de pagar esse tributo, ocorre a dispensa do crédito tributário e o não lançamento do mesmo.

De acordo com Amaro (2009), as isenções podem ser classificadas em duas principais categorias: isenções reais ou objetivas e isenções pessoais ou subjetivas. Para ele, as isenções reais ou objetivas relacionam-se com as peculiaridade da própria situação da matéria, como por exemplo, a isenção concedida a um determinado produto “X”, que, por razões de política fiscal, não se quer tributar tal produto. Enquanto que as isenções pessoais ou subjetivas são aquelas que consideram, para realizar o benefício da isenção, a situação pessoal do indivíduo, seja pessoa física ou jurídica, ligada a uma situação material, como por exemplo, uma pequena empresa, uma pessoa física aposentada, uma pessoa idosa ou até mesmo um pessoa com deficiência. Assim, o autor ainda acrescenta que o mesmo ente federativo que institui um tributo tem a competência para prever, através de lei específica, a isenção desse tributo.

Dessa forma, percebe-se que quem tem a competência para instituir o imposto ICMS é o ente federativo Estadual; com isso, somente ele poderá instituir a isenção do imposto. O poder de isentar do ente federativo é decorrente do poder de tributar desse ente. Com isso, tem-se que a União jamais poderia conceber uma isenção tributária, cuja competência de instituição do tributo seria de outro ente federativo, a exemplo de um Estado ou um município.

Analisando o art. 177 do CTN, pode-se observar que, salvo disposição em contrário, a isenção fiscal não se estende aos tributos que forem criados após a sua instituição, nem às taxas e as contribuições de melhoria, visto que esses tributos são do tipo contra prestacionais, ou seja, eles só podem ser cobrados se o Estado prestar, ou pelo menos deixar à disposição do contribuinte, um serviço público, desde que ele seja divisível e específico.

Portanto, a isenção, mesmo quando prevista em um contrato administrativo, deverá sempre ser decorrente de uma lei, a qual especificará as condições e os requisitos exigidos para essa concessão.

Já o art. 178 do CTN traz a norma de que a qualquer tempo, poderão ser revogados ou modificados os diferentes tipos de isenções tributárias, porém, respeitando o princípio da anterioridade anual, com base no art. 104, III do CTN, a revogação da isenção só entrará em vigor no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que a norma revogadora seja editada.

Para a doutrina moderna, o instituto da isenção funciona como uma mera dispensa legal do pagamento do tributo devido, dessa forma, temos a incidência de um tributo, pela prática de um fato gerador, porém, o legislador, por expressa previsão legal, optou por dispensar determinado contribuinte do pagamento desse tributo.

Por sua vez, Sabbag (2010) afirma que a isenção tributária ocorre quando, de forma excepcional, o sujeito ativo do tributo, ou seja, o ente tributante, concede um benefício fiscal a um determinado sujeito passivo, desde que ele se amolde na legislação que concede a isenção fiscal correspondente. Para ele, a isenção está relacionada com a dispensa, por parte da lei, do pagamento de uma obrigação tributária.

Continuando o seu raciocínio, o autor citado informa que, quando o legislador tratou do tema de isenção no código tributário nacional, ele indicou esse instituto, juntamente com a anistia, como sendo espécies de exclusão do crédito tributário, revelando, com isso, uma clara disposição para considerar a isenção como uma dispensa legal de um tributo devido. Dessa maneira, o referido autor se posiciona no sentido de que, em primeiro lugar, existem as hipóteses em que o tributo será devido; logo após, tais hipóteses devem se materializar no plano da realidade social; em seguida, nasce a obrigação tributária, podendo o tributo ser cobrado; por fim, a lei de isenção tributária índice obstaculizando a constituição do crédito tributário pelo lançamento (SABBAG, 2010).

Já para Hugo de Brito Machado, a lei isentiva retira a hipótese de incidência da lei da tributação. Dessa forma, também seguindo a doutrina mais moderna, ele preconiza que a norma isentiva obsta o nascimento da obrigação tributária, de forma ampla, sendo o próprio poder de tributar dos entes federados visto de forma inversa (MACHADO, 2003).

Em seu pensamento Machado (2003) adverte que:

Embora os tributaristas de renome sustentem que a isenção é a dispensa legal de um tributo devido, pressupondo, assim, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, na verdade ela exclui o próprio fato gerador do tributo. A lei isentiva vai retirar uma parcela da hipótese de incidência da lei de tributação. Isenção, portanto, não é propriamente dispensa de um tributo devido. (...) A isenção, seria, assim, a dispensa de tributo que não chega a existir no plano da concreção jurídica. (MACHADO, 2003, p.155)

Apesar de haver algum tipo de divergência entre alguns doutrinadores clássicos que afirmam que a isenção exclui apenas o crédito tributário, pois o fato gerador e a obrigação tributária chegou a ser constituída, e alguns doutrinadores modernos, que afirmam que, na verdade, a isenção obsta até mesmo o fato gerador e a constituição do crédito tributário, o professor Sabbag (2014) afirma que esses posicionamentos divergentes já foram superados pelo próprio STF.

Ainda de acordo com o autor citado, o STF se posicionou favorável ao posicionamento doutrinário mais antigo, ou seja, favorável a doutrina clássica, no sentido de que, para a suprema corte, a isenção se caracteriza como sendo uma dispensa de um

pagamento de um tributo devido, ou seja, após a ocorrência do seu fato gerador. Dessa maneira, a lei isentiva dispensa o pagamento do tributo devido. O STF, muito antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, já admitia, no campo das isenções, que na cobrança de um determinado tributo ocorreria o fato jurídico, nascendo o vínculo obrigacional do pagamento do tributo, porém, ele é obstado pela lei isentiva (SABBAG, 2010).

O entendimento do STF sobre essa matéria foi trazido por Sabbag (2010) por meio da seguinte ementa:

Ementa: ICM. ISENÇÃO. (...) A expressão “incidirá” pressupõe que o Estado-membro, como decorre do caput desse artigo 23, tenha instituído, por lei estadual, esse imposto, e nada impede, evidentemente, que ele conceda, também por lei estadual, isenção, que aliás, pressupõe a incidência, uma vez que ela – acolhido por este Tribunal – se caracteriza como a dispensa legal do pagamento de tributo devido. Recurso Extraordinário não conhecido. (RE 113.711/SP, 1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. 26-06-1987);

Ainda de acordo com o autor citado, é importante ser destacado que o instituto da isenção, como causa de exclusão do crédito tributário, aponta situações em que se configuram tratamento diferenciado entre as pessoas, coisas ou situações. Dessa forma, esse instituto tem na sua essência uma estipulação de “discrimines razoáveis”, sem, contudo, que isso configure a inconstitucionalidade da lei, tendo em vista que a norma visa o subjacente interesse público. Essa norma isentiva buscará o atingimento da extrafiscalidade, no plano imediato, e a justiça social no plano mediato (SABBAG, 2010).

O doutrinador Machado (2003), fazendo referência a isenção, no que diz respeito a capacidade contributiva, discorre com precisão dizendo:

(...) em se tratando de imposto cujo fato gerador não seja necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção certamente não será inconstitucional, já que não fere o princípio em estudo. De outra forma, em se tratando, de imposto sobre o patrimônio, ou sobre a renda, cujo contribuinte é precisamente aquele que se revela possuidor de riqueza, ou de renda, aí nos parece que a isenção lesa o dispositivo constitucional que materializa o princípio em tela. (MACHADO, 2003, p. 158).

Sobre essa perspectiva, Baleeiro (2010) assevera que, a isenção não se configura como um privilégio de uma determinada classe ou de determinados tipos de pessoas, mas sim, uma política de aplicação da regra da capacidade contributiva ou de incentivos de determinadas atividades, que o Estado visa incrementar pela conveniência pública.

Continuando seu posicionamento, o autor ainda afirma que a isenção pode ser concedida tanto de forma geral, sendo considerada como uma isenção objetiva, quanto de



forma específica, sendo considerada uma isenção subjetiva, ou seja, uma isenção a determinados tipos de sujeitos (BALEEIRO, 2010).

Na isenção geral o benefício atingiria uma generalidade de sujeitos passivos, independentemente de qualquer comprovação de alguma característica pessoa ou particular que o beneficie.

Já na isenção pessoal, o benefício ocorrerá devido a algumas características pessoais dos indivíduos, ou seja, de acordo com o preenchimento de determinados requisitos por parte daqueles que serão beneficiados pela respectiva isenção. Com isso, nesse tipo de benefício o interessado terá que fazer um requerimento junto à administração pública pedindo a isenção de determinado tipo de imposto, justamente, por ele fazer jus ao preenchimento de determinados requisitos legais, conforme previsto no art. 179 do CTN. Em relação a tais concessões a jurisprudência tem assim se posicionado:

EMENTA: TRIBUTAÇÃO. ISENÇÃO. CONCESSÃO. REQUISITOS. CTN, ART. 179. ELETROPAULO. IPTU. Quando a isenção não for conferida em caráter geral, só pode ser efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento no qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão (CTN, artigo 179). Recurso parcialmente provido. (RESP 196.473/SP, 1ª T., rel. Min. Garcia Vieira, j. 23 -03 -1999).

De acordo com Alexandre (2015), nas isenções tributárias deve-se levar em conta tanto o fator que faz com que o contribuinte tenha direito à isenção tributária, quanto a capacidade do ente federativo de poder suportar o ônus da respectiva concessão.

Analisando tal tema, pode-se perceber que a própria Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei nº 101 de 04/05/2000, serve como um balizamento para o ente público realizar suas atividades de forma que não cause impacto nas contas públicas a partir de quaisquer benefícios tributários realizados por tais entes.

De acordo com o art. 174 do CTN, e conforme já exposto anteriormente, mesmo que o contribuinte seja beneficiado com a isenção tributária, este deverá ter o ônus do cumprimento das obrigações acessórias que dependem da obrigação principal, cujo crédito tributário foi excluído.

Diante do exposto, em relação as classificações das isenções fiscais trazidas nesse trabalho, é possível classificar a isenção do ICMS na aquisição de veículos automotores pelas pessoas com deficiência, tendo em vista que o referido imposto deixará de ser pago pelo contribuinte, em função de o mesmo ser portador de uma deficiência, seja ela física, mental

ou até mesmo se ele for autista, onde essas enfermidades constituiriam peculiaridades de caráter pessoal dos indivíduos.

É perfeitamente natural que alguns entes federativos, como é o caso do Estado da Paraíba, propiciem a isenção fiscal do ICMS para determinados tipos de contribuintes, como por exemplo as pessoas com deficiência, como forma de possibilitar uma melhor inclusão social de tais minorias sociais.

De acordo com Paulsen (2017), o instintivo da isenção não se confunde com o instituto da imunidade tributária. Enquanto a imunidade está relacionada a uma previsão que acontece no plano constitucional, a isenção se materializa no plano infraconstitucional. Para o referido autor, a imunidade trata-se de uma norma que proíbe a instituição do tributo às pessoas ou situações imunizadas. Dessa maneira a imunidade seria uma forma negativa de competência tributária.

Como exemplo de imunidade pode-se citar a imunidade relacionada aos livros, pois, em relação a estes, o legislador ordinário não poderá, por exemplo, determinar a incidência do ICMS sobre a operação de circulação dos mesmos, sob pena de ser declarada a inconstitucionalidade da lei que trouxe tal tributação, ou da aplicação de um eventual dispositivo genérico.

Ainda na visão de Paulsen (2017), a isenção pressupõe a incidência de uma norma tributária isentiva. Dessa forma, a norma isentiva sobrevém, justamente, porque o legislador ordinário possui a intenção de afastar a incidência da norma que implicaria do pagamento do tributo. O afastamento da obrigação de pagar o tributo se faz por razões estranhas à norma que impõe o pagamento do tributo, seja por razões de cunho extrafiscal, seja em atenção a capacidade contributiva do contribuinte.

Finalizando tal entendimento, o autor adverte que, enquanto a imunidade seria uma norma negativa de competência, haurida do próprio texto constitucional, a isenção seria uma norma editada pelo ente tributante que, tendo instituído um tributo, decide abrir mão de exigí-lo em relação à determinada pessoas ou situação (PAULSEN, 2017).

De acordo com Sacha Calmon Navarro Coêlho, a isenção englobaria diversos fenômenos exonerativos, dentre eles a alíquota zero. Assim, a alíquota zero seria considerada uma espécie do gênero isenção. No caso em que a alíquota é zero, para o referido autor, ocorre a incidência da norma tributária, ocorre o fato gerador, porém, não existiria o tributo, tendo em vista que no plano da consequência da norma impositiva existe uma ressalva expressa de não tributação, justamente, por trazer a fixação da alíquota zero (COÊLHO, 2005).

Ainda para o mencionado autor, nos casos em que a conjuntura do ente federativo demandar uma resposta rápida, a isenção não lhes atenderia, tendo em vista que, para ser concedido esse instituto, o ente federativo teria que se submeter aos princípios da legalidade e da anterioridade. Dessa forma, a alíquota zero seria a solução mais rápida para a concessão de determinados benefícios fiscais (COELHO, 2005).

Já Hugo de Brito Machado afirma que a alíquota zero seria uma forma de burlar a lei. Na óptica do atuar, a alíquota seria a expressão matemática que indicaria quantas vezes uma parte está contida em um todo, portanto, diante de tal explicação, a alíquota jamais poderia ser zero (MACHADO, 2003).

Para Leandro Paulsen, a alíquota zero corresponderia ao estabelecimento de uma alíquota nula, ou seja, resultado na cobrança de um tributo sem qualquer expressão econômica. Zero pontos percentuais sobre qualquer base de cálculo, resultaria, sempre no valor zero para a obrigação tributária. Dessa maneira, aconteceria o fato gerador, porém, na hora de calcular o tributo devido, o valor apurado seria zero e, com isso, o contribuinte nada deveria ao ente tributante (PAULSEN, 2017).

Diante do exposto pelos doutrinadores acima mencionados, pode-se perceber que, na prática, a alíquota zero geraria os mesmos efeitos práticos que a isenção, ou seja, a inexistência de um valor a ser pago. Dessa maneira, tanto a isenção quanto a alíquota zero, apenas diferenciam-se na dinâmica de suas instituições.

Enquanto a isenção possui uma disciplina mais rígida, só podendo ser instituída por meio de lei, a alíquota zero, dentro dos limites fixados pelo legislador, não necessitaria de lei para sua instituição, sendo autorizada pelo Poder Executivo.

## 5 PESSOAS COM DEFICIÊNCIA

O governo federal definiu, através da portaria nº 2.344, de 03 de novembro de 2010, no DOU do dia 05.11.2010, a forma correta de como deverão ser tratadas as pessoas com deficiência. De acordo com a portaria em tela, as antigas pessoas portadoras de deficiência passarão a chamar-se pessoas com deficiência.

Para Marisa Ferreira dos Santos, as diretrizes traçadas pelo Decreto nº 3.298, de 20 de dezembro de 1999, que dispõe sobre a Política Nacional para a Integração da Pessoa Portadora de Deficiência, e que posteriormente foram alteradas pelo Decreto nº 5.296, de 02 de dezembro de 2004, são as que melhor conceituam pessoas com deficiência (SANTOS, 2012).

Dessa forma, a definição de pessoa com deficiência foi trazida pelo Decreto nº 5296/04 que regulamentou a lei 10.048, de 08 de novembro de 2000 e a lei 10.098, de 19 de dezembro de 2000, o qual estabelece normas gerais e critérios básicos para a promoção da acessibilidade das antigas pessoas portadoras de deficiência e atuais pessoas com deficiência, ou com mobilidade reduzida.

O Decreto nº 5.296/04 nos traz o conceito de pessoas com deficiência em seu art. 5º, §1º, e seu incisos I e II, conforme se especifica a seguir:

I - são consideradas pessoas portadoras de deficiência, além daquelas previstas na lei 10.690 de 16 de junho de 2003, a pessoa que possui limitação ou incapacidade para o desempenho de atividade e se enquadra nas seguintes categorias:

a) Deficiência física: alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, acarretando o comprometimento da função física, apresentando-se sob a forma de paraplegia, paraparesia, monoplegia, monoparesia, tetraplegia, tetraparesia, triplicia, triparesia, hemiplegia, hemiparesia, ostomia, amputação ou ausência de membro, paralisia cerebral, nanismo, membros com deformidade congênita ou adquirida, exceto as deformidades estéticas e as que não produzam dificuldades para o desempenho de funções;

b) Deficiência auditiva: perda bilateral, parcial ou total, de quarenta e um decibéis (dB) ou mais, aferida por audiograma nas frequências de 500 Hz, 1000 Hz, 2000 Hz e 3000Hz;

c) Deficiência visual: cegueira, na qual a acuidade visual é igual ou menor que 0,05 no melhor olho, com a melhor correção óptica; baixa visão, que significa acuidade visual entre 0,3 e 0,05 no melhor olho, com a melhor correção óptica; os casos nos quais a somatória da medida do campo visual em ambos os olhos for igual ou menor que 60º; ou a ocorrência simultânea de quaisquer das condições anteriores;

d) Deficiência mental: funcionamento intelectual significativamente inferior à média, com manifestação antes dos dezoito anos e limitações associadas a duas ou mais áreas de habilidades adaptativas, tais como: comunicação, cuidado pessoal, habilidades sociais, utilização dos recursos da comunidade, saúde e segurança, habilidades acadêmicas, lazer e trabalho;

e) Deficiência múltipla: associação de duas ou mais deficiências; e

II – Pessoa com mobilidade reduzida, aquela que, não se enquadrando no conceito de pessoa portadora de deficiência, tenha, por qualquer motivo, dificuldade de movimentar-se, permanente ou temporariamente, gerando redução efetiva da

mobilidade, flexibilidade, coordenação motora e percepção. (BRASIL, 2004, Decreto nº 5296).

Ainda de acordo com o posicionamento de Marisa Ferreira dos Santos, o estabelecimento de determinados critérios objetivos da legislação infraconstitucional, a exemplo do Decreto nº 5.296/04, devem ser interpretados como hipóteses meramente exemplificativas, ou seja, servem como norte interpretativo de tais legislações. Se tais hipóteses apresentadas pela legislação supracitada fossem consideradas como hipóteses taxativas, apresentar-se-ia uma situação de flagrante inconstitucionalidade, haja vista que a Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência optou pela manutenção do conceito de Deficientes de forma genérica e em evolução (SANTOS, 2012).

A Lei nº 13.146, de 06 de julho de 2015, conhecida como Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência ou Estatuto da Pessoa com Deficiência, em seu art. 4º, afirma que toda pessoa com deficiência possui o direito à igualdade de oportunidades com as demais pessoas, portanto, sem sofrer nenhuma espécie de discriminação. Nesse mesmo artigo, em seu §1º, considera-se discriminação em razão da deficiência, toda forma de distinção, restrição ou exclusão, com conduta ativa ou omissiva, que tenha propósito ou efeito de prejudicar, impedir ou anular o reconhecimento ou o exercício dos direitos e das liberdades fundamentais de pessoa com deficiência, incluindo a recusa de adaptações razoáveis e de fornecimento de tecnologias assistencialistas.

Infelizmente às pessoas com deficiência ainda possuem uma realidade discriminatória pois, em muitos casos, são impostas a elas barreiras que impossibilitam o convívio social, econômico e profissional na nossa sociedade.

Desta forma, é de suma importância a aplicabilidade efetiva dos dispositivos legais que visam garantir uma maior inclusão social às pessoas com deficiência em nosso país.

O próprio texto constitucional trouxe a previsão legal de alguns direitos fundamentais que são específicos às pessoas com deficiência, onde o Estado brasileiro comprometeu-se em proteger, a fim de incluir essa minoria social de maneira mais efetiva.

Desta feita, pode ser citada a previsão constitucional dos seguintes direitos fundamentais: reserva de vagas no mercado de trabalho para às pessoas com deficiência (art. 7º, XXXI da CF/88), o direito à educação (art. 208, III da CF/88), a garantia ao transporte público (art. 227, §1º, inciso II) e o direito à eliminação das barreiras arquitetônicas (art. 227, §1º, inciso II e §2º e art. 244 da CF/88). Todas essas garantias, que foram inseridas na carta magna, servem para o reconhecimento de sua cidadania tendo como principal objetivo, conforme dito anteriormente, a sua inclusão social. Com isso, ao estabelecer esses direitos

fundamentais às pessoas com deficiência, a constituição as tratou de forma homogênea, ou seja, sem fazer distinção sobre os tipos de deficiência. Como forma de efetivar ainda mais os direitos fundamentais de tais cidadãos, o Estado brasileiro ainda criou algumas ações afirmativas visando a participação dessas minorias sociais de forma mais efetiva na sociedade.

Apesar de o texto constitucional trazer de forma explícita o princípio da igualdade, onde todos devem ser tratados da mesma forma e sem discriminação, o referido diploma legal ainda previu tratamentos desiguais para aquelas pessoas que estão em situação de desigualdade, a fim de equilibrar suas forças. A esse tratamento desigual damos o nome de igualdade material.

O autor Luiz Alberto David Araújo afirma que, na igualdade material o ordenamento jurídico brasileiro reconhece determinados cidadãos como frágeis, dando-lhes um conjunto de direitos para que eles se equiparem aos demais indivíduos da sociedade (ARAÚJO, 2011).

O Direito Tributário também se posiciona de forma favorável em relação a concessão de alguns benefícios às pessoas com deficiência. Consta no sistema constitucional tributário brasileiro o ideal de equilibrar as relações entre os indivíduos e, de igual modo, entre eles e o poder público, de maneira que seja efetivada a forma Federativa de Estado, juntamente com os princípios fundamentais positivados na carta magna vigente.

Como forma de harmonizar as relações tributárias, o art. 150, II da CF/88 afirma que, é vedada à União, Estados, DF e Municípios instituir um tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situações equivalentes, ficando proibida qualquer forma discriminatória em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida.

Com isso, percebe-se que, via de regra, o Estado deve fornecer um tratamento tributário isonômico entre todos os cidadãos da sociedade. A regra geral é a de que todos os cidadãos deverão contribuir com seus tributos para as despesas do Estado. Porém, fomentando a igualdade material, o Estado brasileiro poderá oferecer alguns benefícios tributários a fim de implementar esse tipo de igualdade.

Um exemplo prático na busca pela efetivação da igualdade material no campo do direito tributário são as isenções fiscais concedidas às pessoas com deficiência na compra de veículos automotores. Praticamente, todos os Estados da federação disponibilizam tais benefícios fiscais às pessoas com deficiência, a fim de lhes garantir um melhor acesso ao sistema de transporte, bem como proporcionar-lhes uma vida mais digna.

Na aquisição de veículos automotores, os entes federativos brasileiros concedem isenção às pessoas com deficiência dos seguintes impostos: na esfera federal, o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e o IOF (Imposto sobre Operações Financeiras); nas esferas

estaduais, o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e o IPVA (Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores).

A concessão de tais impostos, por parte dos entes federativos brasileiros, evidencia o reconhecimento das necessidades apresentadas por essa parcela populacional, objetivando um deslocamento mais eficiente para suprir suas necessidades de saúde, a exemplo de realização de tratamento médico, como também necessidades materiais e sociais, considerando as condições estruturais precárias e a falta de acessibilidade existente no transporte coletivo de tais entes.

### 5.1 ISENÇÃO DO ICMS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA NA COMPRA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES NO ESTADO DA PARAÍBA.

Conforme exposto anteriormente, as hipóteses de isenção do ICMS deverão ser realizadas mediante um convênio firmado entre a União, os Estados e o Distrito Federal; onde esse deverá ser ratificado pelas Assembleias Legislativas dos Estados da Federação e pela Câmara Distrital, através da direção do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), em face das disposições da Lei Complementar nº 24 de 1975. De acordo com o art. 100, IV do CTN, os convênios celebrados entre os entes federativos são normas complementares às leis, aos decretos, aos tratados ou as convenções internacionais.

O último convênio firmado pelo CONFAZ com os demais Estados da Federação foi o convênio nº 38, de 30 de Março de 2012, publicado no DOU de 09 de Abril de 2012, o qual teve a sua última alteração através do convênio nº 28, de 07 de abril de 2017, publicado no DOU de 13 de abril de 2017, e o decreto nº 50, de 25 de abril de 2017, publicado no DOU de 25 de maio de 2017.

Esse convênio nº 38/12 foi realizado na 164ª Reunião Ordinária, na cidade de Cuiabá, MT, onde foi estabelecido uma autorização para que os Estados da Federação concedessem o benefício da isenção do ICMS, nas saídas de veículos automotores para as pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista.

De acordo com convênio acima citado, em sua cláusula segunda, retificado pelo convênio nº 28/17, para ser enquadrado como beneficiário da isenção fiscal do ICMS o cidadão deve apresentar as seguintes deficiências:

- I) Deficiência Física, aquela que apresenta alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, acarretando o comprometimento da função física, apresentando-se sob a forma de paraplegia, paraparesia, monoplegia, monoparesia,

tetraplegia, tetraparesia, triplegia, tri paresia, hemiplegia, hemiparesia, amputação ou ausência de membro, paralisia cerebral, membros com deformidade congênita ou adquirida, exceto as deformidades estéticas e as que não produzam dificuldades para o desempenho de funções;

II) Deficiência Visual, aquela que apresenta acuidade visual igual ou menor que 20/200 (tabela de Snellen) no melhor olho, após a melhor correção, ou campo visual inferior a 20°, ou ocorrência simultânea de ambas as situações;

III) Deficiência Mental, aquela que apresenta o funcionamento intelectual significativamente inferior à média, com manifestação anterior aos dezoito anos e limitações associadas a duas ou mais áreas de habilidades adaptativas;

IV) Autismo aquela que apresenta transtorno autista ou autismo atípico e gera a incapacidade de dirigir, caracterizados nas seguintes formas:

a) Deficiência persistente e clinicamente significativa da comunicação e da interação sociais, manifestada por deficiência marcada de comunicação verbal e não verbal usada para interação social, ausência de reciprocidade social, falência em desenvolver e manter relações apropriadas ao seu nível de desenvolvimento;

b) Padrões restritivos e repetitivos de comportamentos, interesses e atividades, manifestados por comportamentos motores e verbais estereotipados ou por comportamentos sensoriais incomuns, excessiva aderência a rotinas e padrões de comportamento ritualizados, interesses restritos e fixos. (BRASIL, 2017, Convênio nº 28).

O convênio nº 38/12, ainda afirma, na sua cláusula segunda, § 5º, que as entidades federativas estarão autorizadas a estabelecerem, em suas legislações, outros graus de deficiência que porventura venham a existir.

No Estado da Paraíba, a lei que traz a previsão legal de isenção do ICMS é a lei nº 6.379, de 02 de dezembro de 1996, publicada no DOE de 03 de dezembro de 1996 e atualizada pela lei 10.544, de 29 de outubro de 15, a qual foi publicada no DOE de 30 de outubro de 2015. Em seu capítulo I, seção III, art. 5º, o referido diploma legal consta que as isenções, incentivos e benefícios fiscais dos impostos serão concedidos ou revogados mediante convênio celebrado entre o Estado da Paraíba e os demais Estados da federação, nos termos da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975.

Por sua vez, a isenção do ICMS concedida às pessoas com deficiência na aquisição de veículos automotores, no Estado da Paraíba, está regulamentada pelo decreto estadual nº 33.616, de 14 de dezembro de 2012, o qual teve sua última atualização, até a confecção do presente trabalho, pelo decreto estadual nº 37.364, de 28 de abril de 2017. Esse decreto



disciplina as pessoas com deficiência que terão acesso ao benefício, reformando o inciso I e II do decreto estadual nº 33.616/12.

Para efeito de concessão do ICMS às pessoas com deficiência na aquisição de veículos automotores no Estado da Paraíba, consideram-se deficientes todas aquelas pessoas trazidas pelo convênio nº 38/12, do CONFAZ, o qual, conforme exposto anteriormente, foi retificado pelo convênio nº 28/17, portanto, sendo consideradas as mesmas deficiências trazidas pelo decreto estadual nº 33.316/12.

Dessa maneira, apesar de o CONFAZ trazer expressa previsão legal de que os Estados da federação poderiam trazer exemplos de novas enfermidades que gerariam o direito à isenção do ICMS para pessoas com deficiência, o Estado da Paraíba optou por manter o mesmo rol de deficiências, trazidas pelo convênio nº38/12 do referido conselho, conforme exposto anteriormente.

Porém, para pleitear tal benefício fiscal, além de a pessoa ter sua deficiência enquadrada no rol de deficiências trazidas pelo convênio nº 38/12 do CONFAZ, faz-se necessário que a enfermidade da pessoa com deficiência esteja enquadrada no rol do Anexo II do decreto estadual nº 30.363, de 26 de maio de 2009, conforme evidenciado no Anexo I do presente trabalho.

Diante do contexto, mesmo havendo previsão legal pela legislação do Estado da Paraíba concedendo isenção do ICMS às pessoas com deficiência, na aquisição de veículos automotores, e desde que respeitadas os requisitos legais, em muitos casos, tal benefício é negado pela autoridade fiscal desse ente federativo, sob a alegação de que tal deficiência do requerente não estaria enquadrada no rol de doenças contempladas no decreto estadual que concede tal isenção, ou seja, no rol de doenças trazidas pelo Anexo II do decreto estadual nº 30.363/09.

Dessa forma, o requerente, em muitos casos, provoca o Poder Judiciário do Estado da Paraíba, com a finalidade de que o mesmo se posicione sobre tais demandas.

## 5.2 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL SOBRE O DECRETO DE ISENÇÃO DO ICMS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA NO ESTADO DA PARAÍBA

No presente trabalho monográfico foram analisados dois julgados do Tribunal de Justiça da Paraíba, os quais concederam o direito dos requerentes à isenção do ICMS para a aquisição de veículos automotores, a partir de uma interpretação extensiva do rol de doenças especificados o Anexo II do decreto estadual nº 30.363/09.

Nesse sentido, foram trazidos os julgados que proferiam decisões favoráveis de concessão do direito dos demandantes, os quais tiveram suas pretensões atendidas, mesmo não estando enquadradas, suas deficiências, no rol de doenças trazidas pelo instrumento normativo estadual referenciado. Verifica-se a seguinte ementa:

MANDADO DE SEGURANÇA. AQUISIÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR ADAPTADO ÀS SUAS NECESSIDADES ESPECIAIS. PRETENDIDA DE ICMS. 1. Convênio ICMS 03/07. Requisitos. Atendimentos. 2. Decreto Estadual nº 30.363/2009. Rol de doenças para as quais o benefício se aplica. Doenças da impetrante não incluídas. Exorbitância do Decreto. Necessidade de observância da Lei Federal nº 7.853/89. Interpretação restritiva de que não pode contrariar o princípio da isonomia. Segurança. Concessão. (TJPB; MS 999.2009.000.850-2/001; Rel. Des. José Di Lorenzo Serpa; DJPB 11/06/2010; Pág. 5).

No caso acima exposto, a requerente teve o pedido de isenção do ICMS negado pela fazenda pública estadual, sob o argumento de que a sua doença não estaria inserida no rol de doenças trazidas pelo Anexo II do decreto estadual nº 30.363/09, que normatiza a concessão do benefício da isenção fiscal para as pessoas com deficiência, na aquisição de veículos automotores no Estado da Paraíba. Desta feita, ela recorreu ao Poder Judiciário da Paraíba, a fim de ter seu pedido de isenção atendido.

O acórdão acima exposto julgou procedente o pedido da requerente, exatamente sob o argumento de que a mesma merecia um tratamento diferenciado, haja vista que restou comprovada sua condição de pessoa com deficiência.

O julgador informou que o objetivo do Convênio ICMS nº 03, de 19 de janeiro de 2007, vigente à época da propositura da ação, e que foi revogado posteriormente pelo Convênio nº 38/12, era excepcionar o tratamento dispensado aos deficientes físicos, reduzindo-lhes o ônus fiscal na aquisição veículos automotores, como forma de compensação dos encargos com as adaptações necessárias ao manuseio pelo proprietário.

Continuando com a análise do caso em questão, o relator do julgado ainda afirmou que o Decreto Estadual nº 30.363/09 incorreu em ilegalidade ao restringir o benefício da isenção do ICMS, definindo a pessoa com deficiência como sendo apenas aquelas que tenham suas patologias cujas CID'S estejam relacionados no Anexo II, do referenciado decreto, o qual elenca pouco mais de 50 enfermidades.

A partir da concessão de tal benefício fiscal, ter-se-ia uma exceção ao princípio da igualdade fiscal, de forma que o mesmo deve ser interpretado restritivamente, não podendo, no entanto, ferir o princípio da isonomia, tratando todas as pessoas com deficiência no mesmo patamar.

Merece registro ainda outro julgado do Tribunal de Justiça da Paraíba, o qual acompanha a jurisprudência pátria desse tribunal. Exemplificando o acima exposto tem-se a seguinte ementa:

MANDADO DE SEGURANÇA N 999.2012.000.996-7/001 Relatora: Des. Maria das Graças Moraes Guedes. Impetrante: Admilson Hugo Nunes. MANDADO DE SEGURANÇA. ISENÇÃO DE ICMS PARA COMPRA DE VEÍCULO AUTOMOTOR. PORTADOR DE DEFICIÊNCIA FÍSICA. INAPTIDÃO PARA CONDUZIR VEÍCULOS CONVENCIONAIS. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. DECRETO ESTADUAL N230.363/2009. ROL EXEMPLIFICATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE ESTABELECEER PARÂMETROS RESTRITIVOS. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. CONCESSÃO DA ORDEM. (MS Nº 2999.2012.996-7/001) – Relatora: Des. Maria das Graças Moraes Guedes.

Nesse julgado, o requerente também teve o seu pedido de isenção do ICMS negado pela fazenda pública estadual, sob o argumento de que a sua doença não estaria inserida no rol de doenças do Anexo II do decreto estadual nº 30.363/09.

Trata-se de Mandado de Segurança impetrado pelo senhor Admilson Hugo Nunes, contra ato supostamente abusivo, praticado pelo Secretário da Receita do Estado da Paraíba, consubstanciado na negativa de isenção do ICMS para a compra de veículo automotor, sob o fundamento de que a deficiência do requerente não se enquadraria no rol de enfermidades estabelecidas pelo Anexo II, do decreto estadual nº 30.363/09, o qual estabelece as patologias das pessoas com deficiência que poderiam ser contempladas com a isenção do ICMS em tal aquisição.

De acordo com o julgado, o requerente seria portador de deficiência física denominada de Sequela de Traumatismo Crânio Encefálico, com repercussão para o membro superior direito (CID: M19.0), de acordo com o laudo médico da Comissão de Exames Especiais da Controladoria Regional de Trânsito, órgão vinculado ao DETRAN-PB, o qual, inclusive, concluiu que o impetrante só estaria apto a dirigir veículos automotores que necessitassem de categoria “B” com transmissão automática, portanto, inapto definitivamente para dirigir veículos automotores convencionais.

No presente julgado ainda consta que ao requerente foi concedido, pela Receita Federal, isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados.

A relatora da prestação jurisdicional em tela informou que a isenção, como exceção ao princípio da igualdade fiscal, deve ser interpretada restritivamente, porém, ela não pode ferir o princípio da isonomia. Ainda afirmou que a lei que criou a isenção teve o objetivo de excepcionar o tratamento dado aos deficientes físicos, reduzindo-lhes os ônus fiscais na

aquisição de veículos automotores, de forma que ela funcione como uma compensação dos encargos com as adaptações necessárias ao seu manuseio pelo proprietário.

No norte de seu raciocínio, a relatora lembra que o decreto estadual nº 30.363/09, não pode, ao seu arrepio - inclusive contrário a lei federal que concedeu a isenção para outros impostos - restringir o direito da parte de se beneficiar com tal isenção, com base em uma interpretação supostamente taxativa.

Ela ainda afirma que, em nome do princípio da igualdade, o rol constante no Anexo II do decreto estadual acima mencionado, deve ser interpretado de forma exemplificativa e não taxativa, como o fez o Estado da Paraíba ao indeferir o pedido de isenção. Nesta seara, pensar de forma diversa, seria admitir situações em que pessoas com deficiências com enfermidades não previstas no aludido anexo, malgrado também necessitadas de condições especiais, não tenham direito de gozar da isenção concedida pelo Estado da Paraíba, em razão de mero ato discricionário do Poder Público Estadual, o que feriria a igualdade material ambicionada no ordenamento jurídico pátrio.

A relatora ainda aponta que a matéria em discussão foi exaustivamente tratada pelo Tribunal de Justiça da Paraíba, conferindo a isenção pretendida, a exemplo do seguinte julgado:

"É ofensivo ao direito líquido e certo da impetrante ato que indefere pedido de outorga de isenção na aquisição de veículo automotor, com fulcro em dispositivo de decreto que extrapola os limites da lei e do convênio interestadual, além de afrontar o princípio da isonomia." (Acórdão do processo n 99920090007520001 - Tribunal Pleno - Relatora DESA. MARIA DE FATIMA M. B. CAVALCANTI - j. em 12/05/2010). TIRAR

Finalizando seu posicionamento, concedeu a segurança da isenção pleiteada, determinando que a autoridade impetrada expeça o competente ato isentivo do ICMS para aquisição de veículos automotores ao impetrante de tal remédio constitucional.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de tudo que foi exposto anteriormente, pode-se concluir o referido trabalho com as seguintes observações:

Mesmo que o Código Tributário Nacional, em seu art. 111, II informe que as normas isentivas devam ser interpretadas de forma taxativa, o entendimento do Poder Judiciário do Estado da Paraíba, a partir dos julgados trazidos no trabalho em tela, é de que, em relação às isenções concedidas às pessoas com deficiência, esse artigo do CTN não deve ser interpretado de forma literal, mas sim, de forma sistemática, sendo conjugado com outros princípios do ordenamento jurídico brasileiro, a exemplo do princípio da isonomia, da igualdade tributária e dignidade da pessoa humana.

Essa interpretação sistemática das leis que concedem a isenção tributária, visa garantir a isonomia das pessoas com deficiência, não fazendo acepções entre as enfermidades trazidas pelo Anexo II do decreto estadual nº 30.363/09, que concede o benefício da isenção fiscal na compra de veículos automotores às pessoas com deficiência no Estado da Paraíba, e as possíveis enfermidade que venham a surgirem no meio social e que, porventura, provoquem as mesmas limitações.

O Estado da Paraíba deve contribuir para a inclusão social das pessoas com deficiência e, não, criar barreiras que lhes prejudiquem ainda mais a convivência social.

O princípio da Igualdade entre as pessoas com deficiência deve ocorrer não somente perante a lei, mas também, na própria lei.

Apesar do reconhecimento da isenção às pessoas com deficiência, por parte do Poder Judiciário da Paraíba, a norma isentiva desse ente federativo, ainda continua sendo utilizada de forma taxativa pela Receita Estadual, na concessão da isenção fiscal e, dessa maneira, criando óbices à inclusão social das pessoas com deficiência que, porventura, venham a requerer tais benefícios.

Por fim, conclui-se o presente estudo apontando o posicionamento de que a isenção fiscal do ICMS, na aquisição de veículos automotores no Estado da Paraíba, deve ser garantida, qualquer que seja o tipo de deficiência, de forma isonômica, visando a proporcionar tanto uma melhor inclusão social quanto melhores condições de vida para essa minoria social. E ainda, o rol de enfermidades trazidas pelo Anexo II do decreto estadual nº 30.363/09 deve ser interpretado de forma meramente exemplificativa, tendo em vista que, tal dispositivo legal traz apenas um rol de pouco mais de 50 tipos de enfermidades, portanto, não contemplando

doenças que ainda nem foram catalogadas e homologadas pela medicina, e que também gerariam incapacidades tais quais as do anexo referenciado.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15ª ed., São Paulo, 2009.

ARAÚJO, Luiz Alberto David. Barrados: pessoa com deficiência sem acessibilidade: como cobrar, o que cobrar e de quem cobrar. Petrópolis: KBR, 2011.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. São Paulo: Editora Método, 2011, 5. ed.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e deduções tributárias. Recife, jan./dez., 1976, Separata, p.72.

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “Guerra Fiscal” – Série Doutrina Tributária v. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

BRASIL. Constituição (1946). Emenda Constitucional nº 18, de 1 de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Publicado no DOE de 06 de dezembro de 1965. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_3/Constituição/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_3/Constituição/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm)>. Acessado em 17 de agosto de 2017.

BRASIL. Constituição (1967). Emenda Constitucional nº 23, de 1 de dezembro de 1983. Altera dispositivos da Constituição Federal. Publicado no DOE de 05 de dezembro de 1983. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituição/emendas/emc\\_anterior1988/emc23-.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituição/emendas/emc_anterior1988/emc23-.htm)>. acessado em 17 de agosto de 2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Publicado no DOU de 12 de dezembro de 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituição/emendas/emc/emc33.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituição/emendas/emc/emc33.htm)>. Acessado em 20 de agosto de 2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Brasília, 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br> – Acessado em 02 de março de 2017;

Brasil. Decreto 3298, de 20 de dezembro de 1999. Regulamenta a lei nº 7.853, de 24 de outubro de 1989, dispõe sobre a Política Nacional para Integração da Pessoa Portadora de Deficiência, consolida as normas de proteção, e dá outras providências. Publicado no DOU de 21 de dezembro de 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3298.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3298.htm)>. Acessado em 28 de agosto de 2017.

Brasil. Decreto nº 5296, de 02 de dezembro 2004. Regulamenta as leis nºs 10.048, de 08 de novembro de 2000, que dá prioridade de atendimento às pessoas que especifica, e 10.098, de 19 de dezembro de 2000, que estabelece normas gerais e critérios básicos para a promoção da acessibilidade das pessoas portadoras de deficiência ou com mobilidade reduzida, e da outras providências. Publicado no DOU de 03 de dezembro de 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/decreto/d5296.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d5296.htm)>. Acessado em 22 de agosto de 2012.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br> – Acessado em 25 de maio de 2017.

BRASIL. Lei nº 13.146, de 06 de julho de 2015. Estatuto da Pessoa com Deficiência. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br> – Acessado em 15 de setembro de 2017.

BRASIL. Portaria SEDH nº 2.344, de 3 de novembro de 2010. Publicado no DOU do dia 05.11.2010. Dispõe sobre a publicação da resolução nº 01, de 15 de outubro de 2010, do Conselho Nacional dos Direitos da Pessoa Portadora de Deficiência, que altera dispositivos da Resolução nº 35, de 06 de julho de 2005, que dispõe sobre seu Regimento Interno;

BRASIL. Lei nº 9.995, de 25 de junho de 2000. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2001 e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, DF, 26 de julho de 2000. Disponível em: <http://www.in.gov.br>. Acessado em: 19 de março de 2012.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Diário Oficial da União, DF, 09 de janeiro de 1975. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm). Acessado em: 20 de agosto de 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências – Lei Kandir. Diário Oficial da União, DF, 16 de setembro de 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm). Acessado em: 20 de agosto de 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal – Lei de Responsabilidade Fiscal. Publicado no DOU de 05 de maio de 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acessado em 21 de agosto de 2017.

Brasil. Ministério da Fazenda. Convênio ICMS 28, de 07 de abril de 2017. Altera o convênio ICMS 38/12, que concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista. Publicado no DOU de 13 de abril de 2017, pelo despacho 48/17. Ratificação Nacional do DOU de 03 de maio de 2017, pelo ato declaratório 8/17. Disponível em <[http://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV028\\_17](http://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV028_17)>



Brasil. Ministério da Fazenda. Convênio ICMS 38, de 30 de março de 2012. Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista. Publicado no DOU de 09 de abril de 2012 e retificado no DOU de 23 de abril de 2012. Disponível em: [http://www.confaz.fazenda.gov.br/legislação/convenios/2012/cv038\\_12](http://www.confaz.fazenda.gov.br/legislação/convenios/2012/cv038_12).

BRASIL. Ministério da Fazenda. Convênio nº 50, de 25 de abril de 2017. Altera o convênio ICMS 38/2012, que concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista. Publicado no DOU de 26 de abril de 2017. Disponível em: <http://www.legisweb.com.br/legislação/?id=342679>. Acessado em: 18 de agosto de 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Convênio ICMS 107, 2 de outubro de 2015. Prorroga disposições de convênios que concedem benefícios fiscais. Publicado no DOU de 08 de outubro de 2015, pelo Despacho 193/15. Retificação no DOU de 28 de outubro de 2015. Disponível em: [http://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv107\\_15](http://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv107_15). Acessado em 20 de maio de 2017.

BRASIL. Portaria nº 2.344, de 03 de novembro de 2010. Dá publicidade às alterações promovidas pela Resolução nº 01, de 15 de outubro de 2010, do Conselho Nacional dos Direitos da Pessoa Portadora de Deficiência - CONADE. Diário Oficial da União, DF, 05 de novembro de 2010. Disponível em: <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=4&data=05/11/2010>. Acessado em: 15 de agosto de 2017.

BRASIL. Senado Federal. Resolução nº 22, de 22 de maio de 1989. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Publicado no DOU de 22 de maio de 1989. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm). Acessado em 12 de agosto de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Súmula nº 418, de 01 de junho de 1964. O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária. Diário da Justiça - DJ, DF, 06 de julho de 1964 – p. 2182; Diário da Justiça - DJ, DF, 07 de julho de 1964 – p. 2198; Diário da Justiça - DJ, DF, 08 de julho de 1964 – p. 2238. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=418.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 166, de 14 de agosto de 1996. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Diário da Justiça - DJ, DF, 26 de agosto de 1996 – p. 29.382. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010\\_12\\_capSumula166.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf). Acessado em: 21 de agosto de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 350, de 11 de junho de 2008. O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular. Diário da Justiça eletrônico - DJe, DF, 19 de junho de 2008 – ed. n. 164. Disponível em:

[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2012\\_30\\_capSumula350.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2012_30_capSumula350.pdf). Acessado em: 21 de agosto de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. Recurso Especial nº 1.176.753/RJ. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques. Primeira Seção, julgado em 28 de novembro de 2012. Diário da Justiça Eletrônico - DJe, DF, 19 de dezembro de 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/stj-acordao-servicos-suplementares.pdf>. Acessado em: 22 de agosto de 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31ª edição. Revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional nº 95/2016 - São Paulo. Malheiros, 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 13ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2010. 22. Ed.

COÊLHO, SACHA CALMON NAVARRO, Curso de Direito Tributário Brasileiro, 8ª edição, Rio de Janeiro: Forence, 2005.

COMPARATO, Fábio Konder. O indispensável Direito Econômico. In: Revista dos Tribunais. Ano 54. Volume 353, São Paulo, 1965.

FONSECA, J.J.S. Metodologia da pesquisa científica. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

HOUAISS, Antônio. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro, Ed. Objetiva, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 23. ed., Malheiros Editores, 2003.

MAMEDE, Gladston. IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa – Curso de Direito Tributário – 15ª Ed - São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo – 8ª. Ed. – São Paulo, 2017.

PARAÍBA (Estado). Decreto nº 33.616, 14 de dezembro de 2012. Publicado no DOE de 16 de dezembro de 2012. Disponível em: [http://www.legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/DECRETOS/ICMS/2012/33616/3361612\\_.html](http://www.legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/DECRETOS/ICMS/2012/33616/3361612_.html) >. Acessado em 20 de maio de 2017.

PARAÍBA (Estado). Decreto nº 37.364, 28 de abril de 2017. Publicado no DOE de 29 de abril de 2017. Disponível em: <http://www.receita.pb.gov.br/ser/legislacao/212-decretos-estaduais/icms/icms-2017/4265-decreto-n-37-364-de-28-de-abril-de-2017>>. Acessado em 20 de maio de 2017.

PARAÍBA (Estado). Decreto nº 30.363, 26 de maio de 2009. Publicado no DOE de 27 de maio de 2009. Disponível em: <[http://www.legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/DECRETOS/ICMS/2009/30363/30363\\_3036309.html](http://www.legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/DECRETOS/ICMS/2009/30363/30363_3036309.html)>. Acessado em 20 de maio de 2017.

PARAÍBA (Estado). Decreto nº 36.344, de 09 de novembro de 2015. Publicado no DOE de 10 de novembro de 2015. Disponível em: <<http://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=305997>>. Acessado em 20 de maio de 2017.

PARAÍBA. Tribunal de Justiça. Acórdão do processo nº 999.2009.0007520/001. Relatora: Desa. Maria de Fátima M. B. Cavalcanti. João Pessoa, 12 de maio de 2010. Disponível em: <http://tjpb.jus.br>. Acessado em 20 de agosto de 2017.

PARAÍBA. Tribunal de Justiça. MS 999.2009.000.850-2/001. Impetrante: Alcino Medeiros de Queiroz. Impetrado: Secretário da Receita do Estado da Paraíba. Relator: Des. José Di Lorenzo Serpa. DJPB. João Pessoa, 11 de junho de 2010, pág. 5.

PARAÍBA. Tribunal de Justiça. MS 999.2012.996-7/001. Impetrante: Admilson Hugo Nunes. Impetrado: Secretário da Receita Estadual da Paraíba. Relatora: Desa Maria das Graças Moraes Guedes. João Pessoa, 11 de março de 2013. Disponível em: <http://tjpb.jus.br>. Acessado em 20 de agosto de 2017.

PITTEN, Andrei – Conceito Constitucional de Tributo: análise à luz da jurisprudência do STF – Pesquisado em: <http://www.cartaforense.com.br>. Acessado em 22 de maio de 2017.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTOS, Marisa Ferreira dos; LENZA, Pedro (Coord.). Direito Previdenciário Esquematizado. 2. Ed. rev. Atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

SEVERINO, Antônio Joaquim. Metodologia do Trabalho Científico. São Paulo: Editora Cortez, 1993.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 34<sup>a</sup>. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 19<sup>a</sup> ed., rev. e atual. 2013. Rio de Janeiro, Renovar, 2013.

VERGARA, Sylvia C. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 3. Ed. Rio de Janeiro: Atlas 2000.

## ANEXOS

DECRETO Nº 30.363, DE 26 DE MAIO DE 2009

PUBLICADO NO DOE DE 27.05.09

ALTERADO PELO DECRETO Nº 30.768, DE 30.09.09 – DOE DE 01.10.09

ALTERADO PELO DECRETO Nº 31.059, DE 15.01.10 – DOE DE 16.01.10

ALTERADO PELO DECRETO Nº 32.135, DE 11.05.11 – DOE DE 12.05.11

CONCEDE ISENÇÃO DO ICMS NAS SAÍDAS DE VEÍCULOS  
DESTINADOS A PESSOAS PORTADORAS DE DEFICIÊNCIA  
FÍSICA, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.

O GOVERNADOR DO ESTADO DA PARAÍBA, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo art. 86, IV, da Constituição do Estado, e tendo em vista o disposto no Convênio ICMS 03/07 e 158/08,

### D E C R E T A:

Art. 1º Ficam isentas do ICMS as saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo com características específicas para ser dirigido por motorista portador de deficiência física, desde que as respectivas operações de saída sejam amparadas por isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, nos termos da legislação federal vigente.

§ 1º O benefício previsto neste Decreto deverá ser transferido ao adquirente do veículo, mediante redução no seu preço.

§ 2º O disposto neste Decreto somente se aplica a veículo automotor novo cujo preço de venda ao consumidor sugerido pelo fabricante, incluídos os tributos incidentes, não seja superior a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais).

Nova redação dada ao § 2º do art. 1º pelo inciso I do art. 1º do Decreto nº 30.768/09 – DOE de 01.10.09.

§ 2º O benefício previsto neste artigo somente se aplica a veículo automotor novo cujo preço de venda ao consumidor sugerido pelo fabricante, incluídos os tributos incidentes, não seja superior a R\$ 70.000,00 (setenta mil reais) (Convênio ICMS 52/09).

§ 3º Para a fruição da isenção de que trata este Decreto, o interessado deverá dirigir requerimento ao Secretário de Estado da Receita, instruído com:

I – laudo de perícia médica fornecido pelo Departamento de Trânsito do Estado – DETRAN, onde estiver domiciliado o interessado, que:

a) ateste, de forma expressa, que o interessado é deficiente físico, capaz de dirigir veículo automotor especialmente adaptado, especificando o tipo de deficiência física com o seu respectivo Código Internacional de Doença – CID, desde que esteja relacionada no Anexo II deste Decreto;

b) discrimine as características específicas necessárias para que o motorista portador de deficiência física possa dirigir o veículo;

II – comprovação de disponibilidade financeira ou patrimonial do portador de deficiência, suficiente para fazer frente aos gastos com a aquisição e a manutenção do veículo a ser adquirido, observado o disposto no §9º;

III – cópia autenticada da Carteira Nacional de Habilitação, na qual constem as restrições referentes ao condutor e as adaptações necessárias ao veículo;

IV – cópia autenticada da autorização expedida pela Secretaria da Receita Federal para aquisição do veículo com isenção do IPI;

V – comprovante de residência;

VI - cópia autenticada da carteira de identidade, na hipótese prevista no § 5º deste artigo;

VII – declaração da concessionária contendo discriminação detalhada do tipo, marca, potência, preço de venda ao consumidor sugerido pelo fabricante, incluídos os tributos incidentes, e identificação do componente específico para atender à necessidade especial, além de demais características do veículo a ser adquirido com o benefício previsto neste artigo.

§ 4º Não será acolhido, para os efeitos deste Decreto, o laudo previsto no inciso I do parágrafo anterior que não contiver detalhadamente todos os requisitos exigidos pelo mencionado dispositivo.

§ 5º Quando o interessado necessitar do veículo com característica específica para obter a Carteira Nacional de Habilitação, poderá adquiri-lo com isenção sem a apresentação da respectiva cópia autenticada.

§ 6º A autoridade competente, se deferido o pedido, emitirá autorização para que o interessado adquira o veículo com isenção do ICMS, em quatro vias, que terão a seguinte destinação:

I – a primeira via deverá permanecer com o interessado;

II – a segunda via será entregue à concessionária, que deverá remetê-la ao fabricante;

III – a terceira via deverá ser arquivada pela concessionária que efetuou a venda ou intermediou a sua realização;

IV – a quarta via ficará em poder do Fisco que reconheceu a isenção.

§ 7º O adquirente do veículo deverá apresentar à repartição fiscal a que estiver vinculado, nos prazos a seguir relacionados, contados da data da aquisição do veículo constante no documento fiscal de venda:

I – até o décimo quinto dia útil, cópia autenticada da nota fiscal que documentou a aquisição do veículo;

II – até 180 (cento e oitenta) dias:

a) cópia autenticada do documento mencionado no § 5º;

b) cópia autenticada da nota fiscal referente à colocação do acessório ou da adaptação efetuada pela oficina especializada ou pela concessionária autorizada, caso o veículo não tenha saído de fábrica com as características específicas discriminadas no laudo previsto no inciso I do § 3º.

§ 8º O benefício previsto neste artigo somente se aplica se o adquirente não tiver débitos para com a Fazenda Pública Estadual.

§ 9º Para efeito de comprovação da disponibilidade financeira ou patrimonial de que trata o inciso II do § 3º do “caput”, o interessado deverá:

I - tratando-se de aquisição de veículo através de financiamento, parcial ou não, comprovar ser possuidor de renda mensal compatível com o valor da respectiva prestação, não podendo a mesma comprometer mais de 40% (quarenta por cento) da renda líquida apresentada;

II – tratando-se de aquisição de veículo através de pagamento à vista, parcial ou não, comprovar a origem dos recursos, devendo, entre outros documentos, apresentar cópia da última declaração do IRPF e correspondentes extratos bancários;

III – apresentar outros documentos que o Fisco venha solicitar para fins de comprovação da disponibilidade financeira ou patrimonial do interessado.

Acrescentado o § 10 ao art. 1º pelo inciso II do art. 1º do Decreto Nº 30.768/09 – DOE de 01.10.09.

§ 10. A autorização de que trata o § 6º poderá ser disponibilizada em meio eletrônico no sítio da Secretaria de Estado da Receita, mediante fornecimento, ao interessado, de chave de acesso para a obtenção da autorização (Convênio ICMS 74/09).

Acrescentado o § 11 ao art. 1º pelo art. 1º do Decreto nº 31.059/10 – DOE de 16.01.10.

§ 11. O benefício de que trata este Decreto aplicar-se-á, também, na hipótese de deficiência física não enquadrada no Anexo II deste Decreto, desde que o Laudo previsto no inciso I do § 3º do art. 1º, indique o uso obrigatório de, pelo menos, uma das adaptações abaixo relacionadas:

- I - freio manual;
- II - acelerador manual;
- III - inversão do pedal do acelerador;
- IV - prolongamento de pedais;
- V - acionadores de volante;
- VI - empunhadura;
- VII - plataforma giratória para deslocamento giratório do assento do veículo;
- VIII - trilho elétrico para deslocamento do assento dianteiro para outra parte do interior do veículo;
- IX - pedal removível;
- X - prolongamento da alavanca;
- XI - comando manual universal;
- XII - limitador de pedais;
- XIII - rampa para carros;
- XIV - cinto pélvico-torácico.

Art. 2º Para aplicação das disposições de que trata este Decreto, são considerados:

I - pessoa portadora de deficiência física, aquela que apresenta alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, cujo CID esteja relacionado no Anexo II deste Decreto, acarretando o comprometimento da função física, exceto as deformidades estéticas e as que não produzam dificuldade para o desempenho de funções de dirigir veículo;

II - especialmente adaptado o veículo que sofreu modificação com o implemento do componente especificado para atender à necessidade especial, constante do laudo de perícia médica fornecido pelo Departamento Estadual de Trânsito – DETRAN-PB.

Art. 3º O adquirente deverá recolher o imposto, com atualização monetária e acréscimos legais, a contar da data da aquisição constante no documento fiscal de venda, nos termos da legislação vigente e sem prejuízo das sanções penais cabíveis, na hipótese de:

I – transmissão do veículo, a qualquer título, dentro do prazo de 03 (três) anos da data da aquisição, a pessoa que não faça jus ao mesmo tratamento fiscal;

II – modificação das características do veículo, para lhe retirar o caráter de especialmente adaptado;

III – emprego do veículo em finalidade que não seja a que justificou a isenção;

IV – não atender ao disposto no § 7º do art. 1º.

§ 1º Não se aplica o disposto no inciso I deste artigo nas hipóteses de:

I – transmissão para a seguradora nos casos de roubo, furto ou perda total do veículo;

II – transmissão do veículo em virtude do falecimento do beneficiário;

III – alienação fiduciária em garantia.

§ 2º O disposto neste artigo não inviabiliza a representação a ser encaminhada ao Ministério Público, nas hipóteses de crime contra a ordem tributária definidas na Lei Federal nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Art. 4º O estabelecimento que efetuar a operação isenta deverá fazer constar no documento fiscal de venda do veículo:

I - o número de inscrição do adquirente no Cadastro de Pessoas Físicas do Ministério da Fazenda - CPF;

II – o valor correspondente ao imposto não recolhido;

III – as declarações de que:

a) a operação é isenta de ICMS nos termos deste Decreto;

b) nos primeiros 03 (três) anos, contados da data da aquisição, o veículo não poderá ser alienado sem autorização do fisco estadual.

Art. 5º Ressalvados os casos excepcionais em que ocorra a destruição completa do veículo ou seu desaparecimento, o benefício somente poderá ser utilizado uma única vez, no período previsto no inciso I do art. 3º.

Art. 6º Nas operações amparadas pelo benefício previsto neste Decreto, não será exigido o estorno do crédito fiscal de que trata o art. 21 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Art. 7º A autorização de que trata o § 6º do art. 1º será emitida em formulário próprio, constante no Anexo I deste Decreto, ficando condicionada à comprovação da disponibilidade financeira mediante documento de renda de trabalho assalariado, proventos, pensão ou outra de origem regular, devidamente declarada à Receita Federal do Brasil.

Art. 8º Excetuam-se do benefício previsto neste Decreto, as deficiências constantes no Anexo II, que impossibilitem a condução do veículo pelo portador da deficiência.

Art. 9º Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente o Decreto nº 30.174, de 02 de fevereiro de 2009.



Art. 10. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, desde que o pedido de isenção seja protocolizado a partir da mesma data e a saída do veículo ocorra até 30 de abril de 2011.

Nova redação dada ao art. 10. pelo art. 1º do Decreto Nº 32.135/11 – DOE de 12.05.11.

Art. 10. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, desde que o pedido de isenção seja protocolado a partir de 1º de fevereiro de 2007 e a saída do veículo ocorra até 31 de dezembro de 2012.

PALÁCIO DO GOVERNO DO ESTADO DA PARAÍBA, em João Pessoa,  
26 de maio de 2009; 121º da Proclamação da República.

JOSÉ TARGINO MARANHÃO  
Governador

ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO  
Secretário de Estado da Receita

NOVA REDAÇÃO DADA AO ANEXO I PELO ART. 2º DO DECRETO Nº 30.768/09 –  
DOE DE 01/10/09

## A N E X O I

AUTORIZAÇÃO PARA AQUISIÇÃO DE VEÍCULO COM ISENÇÃO DO ICMS –  
PORTADOR DE DEFICIÊNCIA FÍSICA.

VEÍCULO A SER ADQUIRIDO TIPO / MODELO	
---	--

Nome:			
Endereço:			
Número:			
Bairro:			
Município:		CPF	
UF:		CEP	
Telefone:		E-mail:	

Tendo em vista o requerimento apresentado pelo(a) interessado(a) acima identificado(a) e documentos anexos:

1 – RECONHEÇO o direito à isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – instituída pelo Convênio ICMS 03, de 19 de janeiro de 2007 e respectiva legislação estadual;

2 – AUTORIZO a aquisição de veículo automotor novo com características específicas para ser dirigido por motorista portador de deficiência física, desde que tal aquisição seja amparada por isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e que o preço de venda do veículo ao consumidor sugerido pelo fabricante, incluídos os tributos incidentes, não seja superior a R\$ xxxxxxxxxxxx (valor constante do § 2º da cláusula primeira do Convênio ICMS 03/07)

Secretário de Estado da Receita
---------------------------------

OBS: A ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas na cláusula segunda do Convênio ICMS 03, de 19 de janeiro de 2007, acarretará o recolhimento do imposto dispensado, com atualização monetária e acréscimos legais, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

1ª Via – Interessado(a) - 2ª Via – Fabricante – 3ª Via Concessionária – 4ª Via – Fisco

Declaro que recebi 03 (três) vias deste documento.

-----  
ADQUIRENTE

ESTE DOCUMENTO DEVE SER ORIGINAL E TEM A VALIDADE DE 180 DIAS

ANEXO II COM NOVA REDAÇÃO DADA PELO DECRETO Nº 31.059 – DOE DE 16/01/10

ROL DE DOENÇAS TRAZIDAS PELO DECRETO ESTADUAL Nº 30.363/09

ITEM	DESCRIÇÃO	CID
01	Sequelas de poliomielite	B91
02	Neoplasia maligna da mama	C50
03	Nanismo não classificado em outra parte	E34.3
04	Paraplegia espástica tropical	G04.1
05	Paraplegia espástica hereditária	G11.4
06	Hemiplegia	G81
07	Hemiplegia flácida	G81.0
08	Hemiplegia espástica	G81.1
09	Hemiplegia não especificada	G81.9
10	Paraplegia flácida	G82.0
11	Paraplegia espástica	G82.1
12	Monoplegia do membro inferior	G83.1
13	Monoplegia do membro superior	G83.2
14	Coxartrose – GRAU III e IV	M16
15	Coxartrose primária bilateral – GRAU III e IV	M16.0
16	Coxartrose bilateral pós-traumática – GRAU III e IV	M16.4
17	Gonartrose – GRAU III e IV	M17
18	Gonartrose primária bilateral – GRAU III e IV	M17.0
19	Gonartrose bilateral pós-traumática – GRAU III e IV	M17.1
20	Ausência congênita do braço e do antebraço, com mão presente	Q71.1
21	Ausência congênita do antebraço e da mão	Q71.2
22	Ausência congênita da mão e de dedo(s)	Q71.3
23	Ausência congênita completa do(s) membro(s) inferior(es)	Q72.0
24	Ausência congênita da coxa e da perna com pé presente	Q72.1
25	Ausência congênita da perna e do pé	Q72.2
26	Ausência congênita do pé e de artelho(s)	Q72.3
27	Amputação traumática do ombro e do braço	S48
28	Amputação traumática da articulação do ombro	S48.0

29	Amputação traumática de localização entre o ombro e o cotovelo	S48.1
30	Amputação traumática do ombro e do braço, de localização não especificada	S48.9
31	Amputação traumática do cotovelo e do antebraço	S58
32	Amputação traumática ao nível do cotovelo	S58.0
33	Amputação traumática do antebraço entre o cotovelo e o punho	S58.1
34	Amputação traumática do antebraço, nível não especificado	S58.9
35	Amputação traumática ao nível do punho e da mão	S68
36	Amputação traumática de dois ou mais dedos apenas	S68.2
37	Amputação traumática combinada de (parte de) dedo(s) assoc. a outras partes do punho e mão	S68.3
38	Amputação traumática da mão ao nível do punho e da mão	S68.4
39	Amputação traumática de outras partes do punho e da mão	S68.8
40	Amputação traumática do punho e da mão, nível não especificada	S68.9
41	Amputação traumática do quadril e da coxa	S78
42	Amputação traumática na articulação do quadril	S78.0
43	Amputação traumática localizada entre o joelho e o quadril	S78.1
44	Amputação traumática do quadril e coxa nível não especificado	S78.9
45	Amputação traumática da perna	S88
46	Amputação traumática ao nível do joelho	S88.0
47	Amputação traumática entre o joelho e o tornozelo	S88.1
48	Amputação traumática da perna ao nível não especificado	S88.9
49	Amputação traumática do tornozelo e do pé	S98
50	Amputação traumática do pé ao nível do tornozelo	S98.0
51	Amputação traumática de ambas as mãos	T05.0
52	Amputação traumática de uma mão e de um outro braço [qualquer nível, exceto mão]	T05.1
53	Amputação traumática de ambos os pés	T05.3
54	Amputação traumática de um pé e outra perna [qualquer nível, exceto pé]	T05.4
55	Amputação traumática de ambas as pernas [qualquer nível]	T05.5
56	Amputação traumática do membro superior, nível não especificado	T11.6
57	Amputação traumática de membro inferior, nível não especificado	T13.6

58	Nanismo não classificado em outra parte	E34.3
59	Outros defeitos de redução do membro superior [encurtamento congênito do membros superiores]	Q 71.8